

FACULTAD  
DE CIENCIAS  
JURÍDICAS



ZIENTZIA  
JURIDIKOEN  
FAKULTATEA

**TRABAJO FIN DE ESTUDIOS  
MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA**

**LA ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO  
PERMANENTE Y LAS PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 5  
DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE  
EL PATRIMONIO DE LA OCDE EN LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS**

**Asen Slavchev Uzunov**

**DIRECTOR  
Hugo López López**

**Pamplona / Iruñea  
30 de agosto de 2016**

## **RESUMEN**

El Establecimiento Permanente, sin duda constituye la figura más importante dentro del ámbito de la Fiscalidad Internacional. Sin embargo, el desarrollo económico y social de la sociedad actual ha puesto de manifiesto su inadecuación para hacer frente a los nuevos modelos de negocio. La OCDE es consciente de la inadecuación de la actual redacción del concepto de Establecimiento Permanente, y mediante la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, propone soluciones con el fin de resolver de forma rápida y eficaz los problemas tributarios que plantea el concepto, minimizando así las pérdidas tributarias en las distintas jurisdicciones.

Palabras clave: Fiscalidad Internacional, Convenios de Doble Imposición Establecimiento Permanente, BEPS Acción 7, comisionistas, atribución de beneficios.

## **ABSTRACT**

The Permanent Establishment undoubtedly constitutes the most important figure within the scope of International Taxation. Nevertheless, the economic and social development of modern society has highlighted its inadequacy to deal with the new business models. The OECD is aware of the inadequacy of the current wording of the concept of Permanent Establishment, and through Action 7 of BEPS Action Plan, proposes solutions in order to address quickly and effectively tax issues raised by the concept, thus minimizing tax losses in the different jurisdictions.

Key words: International Taxation, Double Taxation Conventions, Permanent Establishment, BEPS Action 7, commissionaires, attribution of profits.



## PREÁMBULO

Oliver Wendall Holmes, un juez de la Corte Suprema de los Estados Unidos dijo una vez: *“Los impuestos son lo que pagamos por una sociedad civilizada.”* En un discurso sobre evasión fiscal, el Presidente Franklin Delano Roosevelt añadió, *“Muchas personas, sin embargo, quieren la civilización con un descuento.”* Eso fue en 1937, sin embargo, la misma preocupación por la evasión y la elusión fiscal existe hoy en día, de hecho las cuestiones fiscales internacionales nunca han ocupado una posición tan relevante dentro de la agenda política como en la actualidad; pues se ha visto acrecentada la percepción general de que los Estados pierden considerables ingresos vía Impuesto sobre Sociedades debido a esquemas de elusión fiscal internacional diseñados por las empresas multinacionales con el objetivo de trasladar los beneficios de los países en que se han generado, a otros países en los cuales los mismos son sometidos a un tratamiento fiscal más favorable.

La crisis financiera mundial de 2008/2009, resultado de la imprudencia financiera y las turbias normativas fiscales, había afectado, antes o después, con mayor o menor severidad, tanto a los Estados Unidos como a la Unión Europea, la cual, a finales del 2011 se veía sumida en la peor crisis de su historia. Entonces el debate político se centró en la discusión de los presupuestos estatales y el equilibrio presupuestario, forzando la Unión Europea a que sus Estados miembros adoptaran la famosa política de austeridad, lo que se tradujo en una combinación entre recortes en gasto público e incremento de la carga tributaria, con el objetivo de hacer frente al déficit presupuestario.

Este contexto de crisis económica, junto con los sucesivos escándalos fiscales hicieron que la mirada se centre en las empresas multinacionales, por el descontento existente sobre el nivel de tributación efectiva de las mismas, de modo que éstas fueron vistas y mostradas a la opinión pública como uno de los responsables de los desequilibrios presupuestarios. No tardaron en convertirse en titulares de prensa empresas multinacionales reconocidas como Amazon, Google, Starbucks, Facebook,

Bank of América, Goldman Sachs, Apple, Dow, GE y Cadbury, entre otras, debido a sus controvertidas prácticas fiscales.

Los países desarrollados se han visto forzados a abrir sus ojos ante los efectos de estas prácticas evasivas en sus propias arcas y, durante el año 2013, hemos presenciado un respaldo sin precedentes a diversas iniciativas con intención normativa. Sin embargo, en el plano político, da la impresión de que las tradicionales líneas divisorias entre evasión, elusión y planificación fiscal legítima se han ido diluyendo; puesto que la principal idea que mueve estas iniciativas, es que las multinacionales incurren no en comportamientos jurídicamente reprochables, sino en comportamientos moralmente reprochables, por lo que cabe preguntarse, si son solamente las multinacionales las que promueven este tipo de comportamientos, o a su vez son los Estados, o ciertos Estados los que las facilitan.

Hay que tener en cuenta que entorno al 60% del comercio internacional se realiza por empresas del mismo grupo lo que abre un amplio abanico de posibilidades de elusión fiscal. Entre las prácticas empresariales que permiten una erosión de la base imponible y el consiguiente traslado de beneficios a países con un régimen fiscal más favorable nos encontramos con prácticas comunes tales como la manipulación de los precios de transferencia, o los precios pactados entre entidades vinculadas para transferir, entre ellas, bienes, servicios o derechos, una materia extremadamente compleja sobre todo en el caso de determinados activos como los intangibles de las multinacionales plenamente inmersas en la economía digital, o en el caso de traslado del riesgo debido a la dificultad entorno al análisis de comparabilidad con el fin de determinar el precio de libre competencia, el excesivo endeudamiento intragrupo, la deslocalización de intangibles como el registro de marcas y patentes en Irlanda utilizando en ocasiones de forma reprobable los Acuerdos de reparto de costes, la utilización abusiva de los Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional o el denominado *"treaty shopping"*, el *"Sándwich Holandés"* y el *"Doble Irlandés"*, los acuerdos secretos llevados a cabo entre Estados y multinacionales conocidos como *"tax rulings"*, la utilización de las entidades e instrumentos híbridos lo que puede producir un diferimiento del pago, la deducción en un Estado y la no inclusión en el otro, o la

doble deducción consecuencia de los desajustes en la caracterización de los mismos por parte de las legislaciones internas de los distintos Estados, o la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente, práctica en la que se centrará el presente trabajo.

La OCDE, integrada por las economías más industrializadas del mundo, en colaboración con el G20, presentó en julio del año 2013 el Plan de Acción BEPS (en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”, y en español “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”), el plan más ambicioso para luchar contra los abusos de las multinacionales que se ha diseñado en los últimos 50 años. El plan consta de 15 Acciones, que tratan de abordar entre otras, algunas de las prácticas mencionadas anteriormente, una de las cuales, concretamente la Acción 7 “Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente”, propone modificaciones sustanciales a una figura clave en el ámbito de la Fiscalidad Internacional, que es la figura del Establecimiento Permanente.

En el presente Trabajo Fin de Máster se hará un acercamiento a la figura del Establecimiento Permanente con especial atención a las medidas adoptadas por la OCDE en la mencionada Acción 7 del Plan de Acción BEPS, poniéndose de manifiesto la inadecuación de las mismas con el fin de abordar la problemática existente en torno a la actual regulación de la figura incapaz de dar respuesta a una economía global que ha cambiado ostensiblemente y cuya máxima manifestación son los modelos de negocio de las empresas multinacionales plenamente inmersas en la economía digital.



## OBJETIVO Y METODOLOGÍA

El presente trabajo tiene como objetivo un acercamiento a la figura del Establecimiento Permanente, regulada en el art.5 del Modelo de Convenio sobre Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. A dicha figura se le dará un tratamiento dinámico, teniéndose en cuenta tanto las propuestas de cambio en los Comentarios al art.5 por el Borrador revisado para debate público de 19 de octubre del año 2012, sobre “La Interpretación y Aplicación del art.5 del Modelo de Convenio de la OCDE”, como los cambios propuestos al mismo concepto y a su vez a los Comentarios del Modelo de Convenio por el Informe final sobre la Acción 7 del Plan de Acción BEPS “Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente”.

Con este fin se expondrán de forma sistemática los distintos apartados del art.5 del Modelo de Convenio de la OCDE, sirviendo de apoyo los Comentarios del Modelo de Convenio sobre cada uno de los apartados, a la vez que se van exponiendo las distintas propuestas de modificación contenidas en el Borrador revisado y en el Informe final mencionados.

En primer lugar, se hará un breve acercamiento a los Convenios para evitar la Doble Imposición y su estructura con el fin de situar la figura del Establecimiento Permanente en la normativa fiscal internacional.

En segundo lugar, se presentará la definición general del Establecimiento Permanente regulada en el art.5.1 del Modelo de Convenio de la OCDE y los distintos requisitos para su existencia con especial atención a las modificaciones propuestas a los Comentarios del Modelo de Convenio al requisito de “*a disposición de*”, y el requisito de “*grado de permanencia*”, por el Borrador revisado para debate público de 19 de octubre del año 2012.

Asimismo, se expondrá los supuestos que *prima facie* dan lugar a la existencia de Establecimiento Permanente regulados en el art. 5.2 del Modelo de Convenio, el límite a la definición general regulado en el art.5.3, y la definición negativa de Establecimiento Permanente regulada en el art.5.4, con especial atención en este último caso tanto a la cláusula antiabuso PPT (en inglés “Principle Purpose Test” y en español “Test de



propósito principal”), a fin de abordar el fraccionamiento abusivo de contratos como las modificaciones propuestas a las actividades de excepción específica, a fin de abordar los retos de la economía digital propuestas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS.

En tercer lugar, se expondrá la modalidad de Establecimiento Permanente de Agente dependiente, y los distintos requisitos para su existencia, prestando especial atención a la problemática existente en torno a la figura del comisionista de representación indirecta.

En cuarto lugar, se expondrán los cambios propuestos por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS a la modalidad de Establecimiento Permanente de Agente dependiente y el impacto de dichos cambios en dos modelos concretos de negocio, los agentes de ventas (comisionistas de representación indirecta) y las compañías de prestación de servicios de marketing.

En quinto lugar, se expondrá la limitación de la modalidad de Establecimiento Permanente de Agente dependiente que es el Agente independiente y las propuestas de modificación por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS.

En sexto lugar se expondrá la principal preocupación relativa la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, que es la atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes que se derivan de comisionistas de representación indirecta.

Por último, en séptimo lugar se expondrán las principales conclusiones a las que se ha llegado en el presente Trabajo Fin de Máster.

# INDICE

<b>1. BREVE INTRODUCCIÓN A LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN</b>	<b>1</b>
<b>2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE</b>	<b>6</b>
2.1 DEFINICIÓN GENERAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art.5.1)	11
2.1.1 LUGAR DE NEGOCIOS	12
2.1.2 LUGAR FIJO	28
2.1.3 REALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LA EMPRESA	33
2.1.4 GRADO DE PERMANENCIA	34
2.2 SUPUESTOS QUE <i>PRIMA FACIE</i> CONSTITUYEN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art.5.2)	42
2.3 OBRAS O PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN O INSTALACIÓN (Art.5.3)	45
2.4 DEFINICIÓN NEGATIVA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art.5.4)	55
<b>3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE AGENTE DEPENDIENTE</b>	<b>67</b>
3.1 EL CONCEPTO DE PERSONA	69
3.2 CALIDAD DISTINTA DE UN AGENTE INDEPENDIENTE	69
3.3 ACTUACIÓN EN REPRESENTACIÓN DE LA EMPRESA	70
3.4 FACULTAD PARA CELEBRAR CONTRATOS EN NOMBRE DE LA EMPRESA	70
3.5 CELEBRACIÓN DE CONTRATOS DE FORMA HABITUAL	73
3.6 EXCEPCIÓN DE ACTIVIDADES PREPARATORIAS O AUXILIARES	73
<b>4. LOS COMISIONISTAS Y ESTRUCTURAS SIMILARES Y SU TRATAMIENTO EN LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS</b>	<b>74</b>
<b>5. EL AGENTE INDEPENDIENTE</b>	<b>81</b>
<b>6. ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TRAS LAS MODIFICACIONES EN LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS</b>	<b>84</b>
<b>7. CONCLUSIONES</b>	<b>88</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>91</b>



## **1. BREVE INTRODUCCIÓN A LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El término de “fiscalidad internacional” es un término erróneo. Cuando hablamos de Derecho Tributario Internacional, lo más correcto sería hablar de los aspectos internacionales de las leyes de impuestos de los distintos Estados, pues rige el principio de soberanía fiscal y, salvo alguna excepción, como las competencias cedidas a la Unión Europea en materia fiscal por parte de los Estados miembros (concretamente en materia impositiva indirecta, IVA e Impuestos Especiales), no existe algo parecido a un “gobierno mundial”, o una organización internacional que tenga la competencia para imponer y recaudar impuestos.<sup>1</sup>

Los Estados gravan y recaudan impuestos en virtud de su soberanía fiscal que, si bien no es una soberanía ilimitada, pues como mínimo es necesario que exista un nexo o una conexión ya sea personal<sup>2</sup>, ya sea objetiva<sup>3</sup> entre el contribuyente y el Estado, tiene pocos límites en el ámbito del Derecho Fiscal Internacional<sup>4</sup>, por lo que la superposición de las soberanías fiscales de los distintos Estados, puede hacer que quede gravada dos veces una misma persona, una misma renta o un mismo bien, lo que se conoce como el fenómeno de la doble imposición internacional<sup>5</sup> y que supone una auténtica traba para las transacciones de ámbito internacional.

---

1. ZUNIC KOVACEVIC & GADZO, 2015, pág. 2.

2. Se trata de los puntos de conexión más habituales como el domicilio, residencia o la nacionalidad respecto a las personas físicas o el lugar de constitución y centro de dirección efectiva respecto a las personas jurídicas.

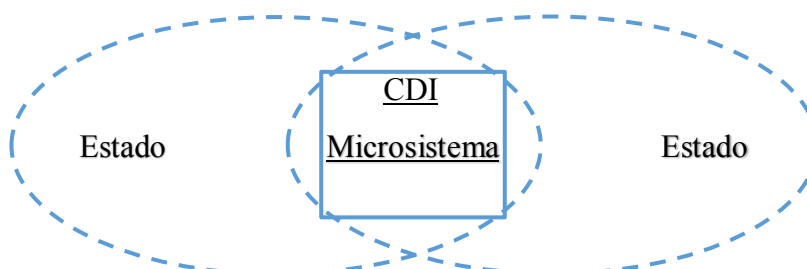
3. Sería suficiente que las partes de la transacción o el objeto tengan cualquier conexión con el Estado.

4. LANG, IBFD 2013, Chapter 1. *The problem of Double Taxation*, págs. 1-2.

5. La doble imposición internacional se produce cuando una misma renta o un mismo elemento patrimonial se grava (identidad de objeto), en el mismo periodo impositivo (identidad temporal), por dos (o más) Estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza (identidad de concepto tributario). Hay que diferenciar entre doble imposición jurídica y doble imposición económica. La primera se produce cuando existe identidad de sujeto, además de identidad del objeto gravado, de la identidad temporal y de la identidad (o similitud) del concepto tributario aplicado. La segunda se produce cuando una misma renta (o elemento patrimonial) se grava por dos tributos similares (de Estados distintos), en el mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de sujetos distintos. (FALCÓN Y TELLA & PULIDO GUERRA, 2010, CAPÍTULO III. *Los problemas de doble imposición y las medidas para corregirla en el país de residencia*, págs. 87-88)

Con el fin de evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, los Estados han ido firmando tratados internacionales en materia fiscal<sup>6</sup>, la mayor parte bilaterales, que van ser conocidos como Convenios para evitar la Doble Imposición (en lo sucesivo CDI). Si bien en la actualidad existen más de 3.000 CDI, concurre entre los mismos un elevado grado de uniformidad, lo que se debe a que estos han sido tremendamente influenciados por los denominados “Convenios Modelo”, elaborados por las organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en lo sucesivo OCDE) o la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Por lo tanto, los Estados gravan y recaudan impuestos en virtud de su soberanía fiscal, lo que es plenamente acorde con el Derecho Internacional, sin embargo, mediante la firma de los CDI, éstos se comprometen a renunciar o restringir sus derechos de imposición, puesto que se van a someter a unas reglas cuyos efectos son la asignación, división o redistribución de los mismos entre los Estados firmantes.

El ejemplo clásico de doble imposición es el alcance internacional del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Generalmente los residentes de un Estado serán sujetos del impuesto por obligación personal, es decir, tributarán por su renta mundial, con independencia de si dicha renta procede de fuentes en el territorio de residencia o de fuentes en el territorio de otro Estado. Asimismo, este Estado gravará todas las rentas que provienen de fuentes del mismo, con independencia de si el perceptor de dicha renta es residente o no de dicho Estado, es decir, por obligación real. Si dos Estados actúan de esta manera sus soberanías fiscales se superponen, siendo el resultado el de la doble imposición internacional. Aquí es donde intervendrán los CDI, creando un microsistema a fin de evitar la doble imposición internacional.



---

6. No hay que olvidar que los propios Estados han adoptado medidas unilaterales para evitar este fenómeno, sin embargo, mediante las medidas bilaterales pueden reducir las pérdidas de recaudación que se derivan de las primeras, trasladando parte de las pérdidas al Estado de la fuente.

En base a lo anterior el Derecho Tributario Internacional se podría definir como el conjunto formado por las normas de derecho interno de los Estados, que regulan la fiscalidad de la actividad económica transfronteriza, complementadas por las disposiciones de los tratados internacionales en materia fiscal, cuya principal finalidad será evitar la doble imposición de la renta y el patrimonio, limitando la aplicación de la normativa interna.

Una gran parte de los CDI son bilaterales, negociándose cada uno de ellos de forma separada, y como ya se dijo anteriormente, han sido tremendamente influenciados por los “Modelos de Convenio”, por lo que estos últimos serán el punto de partida para las negociaciones bilaterales<sup>7</sup>. Una vez ratificados y publicados, los CDI formarán parte del ordenamiento jurídico interno de cada Estado, reconociendo la mayoría de los ordenamientos jurídicos la prevalencia de los mismos sobre su legislación interna.

En primer lugar, nos encontramos con los ordenamientos que reconocen la prevalencia de los CDI respecto a la legislación interna, por lo que las normas internas anteriores y posteriores contrarias a los CDI no serán de aplicación. Por ejemplo, en el ordenamiento jurídico español, esta prevalencia se refleja en el art.96 de la Constitución Española en el cual se establece que *“Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, firmarán parte del ordenamiento jurídico interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.”*. La consecuencia de esto es que, aunque la normativa interna española, concretamente la LIRNR contempla la figura del establecimiento permanente (concepto muy parecido al contemplado en el Modelo de Convenio de la OCDE, pero más amplio), la misma será de aplicación en aquellos casos en los que no existe CDI, puesto que en el caso de que exista, prevalece el concepto de establecimiento permanente previsto en el propio Convenio. En segundo lugar, están los Estados como Estados Unidos, Reino Unido y Australia, en los cuales la jurisprudencia y un sector de la doctrina admiten la posibilidad de que los tratados internacionales, especialmente los CDI, sean derogados o desconocidos por las leyes posteriores (*lex posterior derogat lex anterior*). Esta práctica es conocida como *“treaty override”*, y

---

7. Ver LANG, IBFD 2013, Chapter 2. *State practice in the conclusion of DTCs*, pág.1.

supone una clara violación de los tratados, y por lo tanto de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, duramente criticada por el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre *Tax treaty override de 1989*.<sup>8</sup>

Si bien existen en la actualidad dos grandes Modelos de Convenio, los CDI en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, se basan, en su práctica totalidad en el Modelo de Convenio de la OCDE<sup>9</sup> (en lo sucesivo MC OCDE).

Los MC OCDE se estructuran en un articulado y unos principios generales de aplicación a los que se acompañan unos Comentarios<sup>10</sup>, que se refieren detalladamente a cada disposición del Modelo con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones. Si acudimos al MC OCDE<sup>11</sup>, observaremos que el mismo se estructura en siete capítulos.

En el primer capítulo (arts.1 y 2), se regula el ámbito de aplicación del mismo, tanto subjetivo como objetivo. En el ámbito subjetivo se establecen las personas comprendidas, siguiendo el MC OCDE el criterio de residencia, remitiéndose para su determinación a la legislación interna de cada Estado, y para el caso de conflicto de doble residencia<sup>12</sup>, estableciendo unos criterios sucesivos para resolver dicho conflicto. Los términos de persona y residencia, entre otros, se definen en el capítulo segundo. En cuanto al ámbito objetivo, se establecen los impuestos comprendidos, que serán los impuestos sobre la Renta<sup>13</sup> y el Patrimonio, incluyéndose asimismo las plusvalías y, a veces, aunque no es muy común, quedan incluidos artículos que regulan los derechos de imposición para el caso de Sucesiones y Donaciones.

---

8. VEGA BORREGO, 2002, págs. 142-143 y FALCÓN Y TELLÀ & PULIDO GUERRA, 2010, págs. 17-18.

9. El primer MC OCDE fue publicado por la OCDE en el año 1963, publicándose posteriormente otros dos, el MC OCDE de 1977 y 1992, adoptando el último la naturaleza de “dinámico”, con actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales desde el año 1994, siendo la última actualización en el año 2014.

10. Los Comentarios no son vinculantes, puesto que la norma jurídica es cada convenio concreto, y no el Modelo en el que los Estados se inspiran, ni por lo tanto sus Comentarios. Sin embargo, hay que tener en cuenta que son redactados y acordados por expertos que representan, en el Comité de asuntos fiscales de la OCDE, a los gobiernos de los Estados miembros, por lo que, aun no siendo vinculantes, tendrán una especial relevancia a la hora de interpretar los CDI, hasta el punto de que a veces incorporan auténticos principios. (FALCÓN Y TELLÀ & PULIDO GUERRA, 2010, págs. 20-21)

11. En el presente trabajo se seguirá el MC OCDE en su actualización del 2010. (OCDE, 2010 julio 22)

12. El conflicto de doble residencia surge cuando una persona es considerada residente en ambos Estados en virtud de sus legislaciones internas.

13. Tanto de personas físicas como de personas jurídicas.

En el segundo capítulo (arts.3, 4 y 5), se establece la definición de determinados términos utilizados a lo largo del Convenio, tales como “persona”, “sociedad”, “empresa”, “residencia” o “establecimiento permanente” entre otros, previendo para estos dos últimos, artículos independientes, concretamente los arts.4 y 5, debido a su relevancia.

En el tercer y cuarto capítulo (del art.6 al 22) se establecen las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, pudiendo distinguirse entre aquellas reglas que limitan por completo la potestad tributaria de uno de los Estados, reconociéndola solamente a favor del otro (el criterio general es a favor del Estado de residencia), siendo fácilmente reconocibles por el uso de la frase “*solo deben ser gravadas*”, y las reglas que distribuyen la potestad tributaria entre ambos Estados, ya sea estableciendo un límite o no al Estado de la fuente, reconocidas por el uso de la frase “*pueden ser gravadas*”. Es decir, según el régimen aplicable en el Estado de la fuente, podemos encontrarnos rentas o elementos patrimoniales que pueden gravarse sin límite en el Estado de la fuente<sup>14</sup>, rentas que pueden gravarse con un límite en el Estado de la fuente<sup>15</sup>, y rentas o elementos patrimoniales que no podrán someterse a gravamen en el Estado de la fuente<sup>16</sup>, siguiéndose el criterio general de la residencia.

En el capítulo quinto (arts. 23 A y 23 B), se establecen los métodos para eliminar la doble imposición. Si una de las personas comprendidas en el ámbito de aplicación subjetivo del Convenio, es decir, un residente de un Estado Contratante, obtiene rentas o posee elementos patrimoniales que sean susceptibles de imposición, ya sea de forma ilimitada, ya sea de forma limitada en el Estado de la fuente, quedando excluidas por lo tanto aquellas situaciones en que se limita por completo la potestad tributaria del Estado de la fuente, aplicándose el criterio general de residencia<sup>17</sup>, el Estado de la residencia

---

14. Como por ejemplo los rendimientos de bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente (art.6 MC OCDE), o los beneficios imputables a los establecimientos permanentes situados en el mismo (art.7 MC OCDE).

15. Como por ejemplo los dividendos y los intereses (arts. 10 y 11 respectivamente del MC OCDE).

16. Como por ejemplo las regalías (art.12), o los beneficios empresariales que no sean imputables a un establecimiento permanente.

17. En aquellos casos en los que las reglas de distribución delimitan la potestad tributaria exclusivamente a favor del Estado de la residencia, no será necesario aplicar los métodos para eliminar la doble imposición, pues no se produce el fenómeno de la doble imposición internacional.



estará obligado a eliminar la doble imposición, aplicando el método de la exención, o el método de la imputación o crédito<sup>18</sup>.

En el capítulo sexto (arts.24 al 29) y en el capítulo séptimo (arts. 30 y 31), se regulan las disposiciones especiales y las disposiciones finales respectivamente. En cuanto a las primeras nos encontramos la disposición de no discriminación entre los nacionales de uno u otro Estado contratantes (art.24), siempre que se encuentren en las mismas circunstancias<sup>19</sup>, el procedimiento amistoso entre los Estados contratantes (art.25)<sup>20</sup>, o el intercambio de información (art.27)<sup>21</sup>, entre otros. En cuanto a las segundas, se regula la entrada en vigor del Convenio y la denuncia.

Una vez hecha esta breve introducción, nos sumergimos en el análisis de la figura del Establecimiento Permanente.

## **2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

Como ha quedado expuesto, en el capítulo tercero y cuarto del MC OCDE, se establecen las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes según el tipo de renta o elemento patrimonial. En el primer apartado del art.7 del MC

- 
18. Respecto al método de la exención, nos encontramos con la exención ordinaria y la exención con progresividad (la más utilizada para las rentas empresariales). En la ordinaria las rentas o el patrimonio obtenidas en el Estado de la fuente no se computan en ningún momento en la base imponible de perceptor, mientras que, en la exención con progresividad, sí se computan, pero a los solos efectos de determinar el tipo de gravamen del resto de rentas, pues posteriormente será excluidas de la base objeto de gravamen. En cuanto al método de imputación, nos encontramos con la ordinaria y la limitada. En la ordinaria se deduce la totalidad del impuesto pagado en el Estado de la fuente, mientras que, en el segundo la deducción tiene un límite, que es el importe que hubiera correspondido en el Estado de residencia, si dichos rendimientos se hubieran obtenido en este último. (LÓPEZ RIVAS, 2012, pág. 112)
  19. En el artículo se establece que los establecimientos permanentes no serán sometidos a una imposición menos favorable que las empresas que realicen las mismas actividades.
  20. En el punto tercero del artículo se establece que los Estados "*harán lo posible*" para resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o la aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso.
  21. Se articulan los mecanismos para proceder al intercambio de información entre los Estados contratantes, estableciéndose en el punto dos la obligación de mantener en secreto la información recibida.

OCDE nos encontramos con la regla de distribución de la potestad tributaria sobre los beneficios empresariales, en el que se establece textualmente lo siguiente:

“Los beneficios de una empresa de un Estado contratante *solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él*. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, *los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*”

Como se puede apreciar, en la primera parte del artículo se sigue el criterio general a favor del Estado de residencia (*solamente pueden someterse a imposición*). Sin embargo, a continuación, se prevé una excepción, que es la existencia de un establecimiento permanente (en lo sucesivo EP), en el “*otro Estado*”, es decir, en el Estado de la fuente, en cuyo caso, los beneficios que le sean imputables a este EP, “*pueden someterse a imposición*”, y sin límite, en este último. Por lo tanto, el Estado de la fuente, podrá someter a imposición sin límite los beneficios empresariales de una empresa extranjera, siempre y cuando la empresa extranjera actúe en ese Estado a través de un EP, y esos beneficios le sean imputables a dicho EP, de conformidad con lo establecido en el apartado 2 del art.7 del MC OCDE.<sup>22</sup> En caso contrario, los beneficios empresariales de la empresa extranjera, solo podrán ser sometidas a imposición en el Estado en el que dicha empresa sea residente.

Un ejemplo de EP sería una sucursal situada en territorio español a través de la cual opera una entidad financiera con residencia fiscal en Francia. En el presente caso, la sucursal constituye *prima facie* EP de la entidad financiera francesa en España, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art.5 del CDI entre España y Francia (se sigue el MC OCDE), por lo que España podrá someter a imposición las rentas obtenidas por la entidad financiera francesa a través de dicha sucursal, y siempre y cuando dichas rentas le sean atribuibles a dicho EP.

---

22. La atribución de beneficios a un EP se tratará en el punto 6 del presente trabajo, cuando se trate la problemática sobre la atribución de beneficios de un EP que se deriva de un comisionista de representación indirecta.

Por otra parte, no nos encontraríamos con un EP en el caso de una empresa con residencia fiscal en Alemania que tiene una filial en España. Tal y como veremos posteriormente, el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de EP o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra. Por lo tanto, el hecho de que la empresa con residencia fiscal en Alemania tenga una filial en España, no convierte a dicha filial en un EP de la empresa alemana en España. Sin embargo, hay que tener en cuenta que podría darse el supuesto de que una sociedad filial tuviera la condición de EP de su casa matriz por actividades que realice por cuenta de esta en el país en el que la filial esté establecida, de tal forma que el EP tribute de forma independiente a la propia filial. Para ello sería preciso que existiese una dependencia organizativa, jurídica y económica de la filial con respecto de la matriz. Suponiendo que filial española no depende organizativa, jurídica y económicamente de la empresa alemana, no existiría un EP en España, sin embargo, dado que la filial tiene personalidad jurídica propia, tributaría en España puesto que estaría sujeta por el Impuesto sobre Sociedades.

Otro ejemplo en el que no nos encontraríamos ante un EP sería el mantenimiento por parte de una empresa con residencia fiscal en Italia de una instalación en el territorio español con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a dicha empresa italiana, puesto que estaríamos ante una actividad meramente auxiliar o preparatoria. Tratándose de una de las excepciones a la figura del EP establecidas por el propio art.5 del CDI entre España e Italia (se sigue el MC OCDE), es Italia el Estado contratante que podrá someter a imposición las rentas de la empresa con residencia fiscal en su territorio. Sin embargo, hay que tener en cuenta las modificaciones hechas vía Acción 7 del Plan de Acción BEPS respecto a las actividades preparatorias y auxiliares que analizaremos con detalle posteriormente.

El principio básico que subyace en el apartado primero, el de la no imposición de las rentas empresariales de una empresa extranjera en otro Estado que no sea el de la residencia, con la excepción de que se actúe a través de un EP, tiene una larga trayectoria histórica, y parte de la premisa de que las rentas empresariales no deben someterse a imposición en un Estado distinto, a no ser que se creen importantes vínculos económicos

entre la empresa y ese Estado. Será la figura del EP la que va a otorgar ese vínculo a una empresa por su participación de modo relevante en la vida económica de un Estado.<sup>23</sup> Es evidente, por lo tanto, que el EP constituye una figura esencial en el contexto de imposición de las rentas empresariales, pues esta figura creará un vínculo económico suficiente entre la empresa extranjera y el Estado de la fuente, que va a justificar que este último someta a gravamen las rentas empresariales que tengan origen en el mismo. Esa importancia asimismo se refleja en el propio capítulo segundo, como ya hemos visto, relativo a las definiciones generales de determinados términos que se utilizan a lo largo del Convenio, capítulo en el que se prevé un artículo independiente, concretamente el art.5, el más largo del Convenio, destinado a esta figura.

Por lo tanto, en caso de existencia de EP, el Estado de la fuente puede someter a imposición las rentas empresariales de la empresa extranjera, y lo puede hacer sin límite, sin embargo, dicha imposición se refiere respecto a las rentas que le sean atribuibles a dicho EP, no extendiéndose a las rentas que la empresa extranjera pueda obtener en el Estado de la fuente que no le sean atribuibles al mismo. Este tema ha sido objeto de discusión, pues algunos Estados han sido partidarios del principio de “fuerza de atracción”, conforme al que las rentas tales como otros beneficios empresariales, dividendos, intereses y regalías, procedentes de fuentes situadas en sus territorios, estaban plenamente comprendidos en sus potestades tributarias si el beneficiario poseía un EP en dicho territorio, aun cuando resultara obvio que la renta no era imputable a ese EP. Sin embargo, este principio actualmente no se aplica, puesto que lo que se hace es considerar separadamente las diferentes fuentes de los beneficios que la empresa extranjera obtiene en el Estado de la fuente, aplicándose los artículos correspondientes del Convenio.<sup>24</sup> Esto se refleja en el apartado cuarto del art.7 en el que se establece que<sup>25</sup>:

*“Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”*

---

23. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 11 de los Comentarios del art.7.

24. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 11 de los Comentarios del art.7.

25. OCDE, 2010 julio 22.

Como ya dijimos anteriormente al hablar sobre las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes en el MC OCDE, el criterio que predomina es el criterio de tributación en el Estado de residencia que vemos reflejado en el art.7 del MC OCDE al establecerse que el Estado de la fuente solamente podrá someter a imposición las rentas de una entidad no residente si la misma actúa por medio de un EP, criterio complementado asimismo por el rechazo al principio de “fuerza de atracción”. Esta es una de las principales diferencias entre el MC OCDE y el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Aunque en ambos convenios existen grandes similitudes, hasta el punto de que el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas muchas veces toma como ejemplo los criterios del MC OCDE, también tiene diferencias estructurales. El MC OCDE ha sido configurado desde la perspectiva de los países desarrollados. La OCDE está conformada por los países más industrializados del mundo, que coinciden con los países exportadores de capital, por lo que se defiende férreamente el predominio de la tributación en residencia. En cambio, aunque no se pueda decir que el Modelo de las Naciones Unidas se inspira en principios diferentes, ofrece algunas respuestas distintas en reglas concretas destinadas a satisfacer las exigencias e intereses de los países en desarrollo, por lo general importadores de capital, sin asumir con ello un cambio en los principios básicos que vertebran el MC OCDE.

Con respecto al EP, la figura ha sido tradicionalmente, uno de los puntos de mayor divergencia entre el MC OCDE y de la ONU. Y ello porque representa el punto de equilibrio entre el Estado de la fuente de la renta y el Estado de la residencia para el gravamen de las rentas empresariales por parte del Estado de la fuente. De ahí que el Modelo de la ONU, defensor de las pretensiones tributarias de los países en desarrollo, haya optado por una definición similar a la del MC OCDE, si bien establece algunos supuestos específicos y algunas cláusulas que amplían el alcance del concepto.

## **2.1 DEFINICIÓN GENERAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art.5.1)**

Una vez que hemos visto cómo el art.7 del MC OCDE distribuye la potestad tributaria entre los Estados contratantes estableciendo que el Estado de la fuente puede someter a imposición las rentas empresariales de una entidad no residente siempre y cuando la misma realice dicha actividad por medio de un EP, es necesario acudir al art.5 del MC OCDE, artículo que contiene la definición de dicho término. El art.5, presenta una estructura multinivel.

En el primer apartado se establece la definición general del concepto de EP.

En el segundo apartado se establece una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, *prima facie*, de EP.

En el tercer apartado se establece la regla especial de limitación del EP de concepto general, refiriéndose a una obra o proyecto de construcción o instalación.

En el cuarto apartado se establece una lista negativa de supuestos que no van a constituir EP.

En el apartado quinto y sexto, se establece la modalidad de EP de “agente dependiente”, y una de las limitaciones del mismo que será el “agente independiente”, figuras que trataremos de forma separada en el presente trabajo.

Por último, en el séptimo apartado se establece una aclaración que dice que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado, no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra.<sup>26</sup>

---

26. Hay que tener en cuenta la Disposición Complementaria Opcional del “EP de Servicios” en el Art.5.3 y, previsto del párrafo 41.11 al 42.48 de los Comentarios y la Disposición Complementaria Opcional del “Agente de Seguros” en el art.5.5. La mera prestación de servicios no crea un EP a no ser que se haya previsto en el Convenio la Disposición Complementaria Opcional de “EP de Servicios”. Esta cuestión es esencial como veremos posteriormente.

En el primer apartado del art.5 nos encontramos con la definición general del EP, que contiene las características esenciales del concepto. Así, en el art.5.1 del MC OCDE se establece expresamente que:

“A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un *lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*”

Por lo tanto, el importante vínculo económico entre una empresa y un Estado, el de la fuente, toma la forma de un EP, siempre y cuando el contribuyente tenga en este último:

1. *un lugar de negocios;*
2. *que sea fijo;*
3. *mediante el cual se realizan las actividades de la empresa;*
4. *regularmente durante una extensión temporal (permanencia).*

Hay que tener en cuenta que estos requisitos son acumulativos, es decir, para que nos encontremos con un EP en el Estado de la fuente, se tienen que cumplir en su conjunto.<sup>27</sup>

Veamos estos requisitos uno a uno.

#### 2.1.1 LUGAR DE NEGOCIOS

Como se puede observar, el primer requisito es que se trate de un “lugar de negocios” que, junto con el requisito de que sea “fijo”, constituyen los elementos más importantes a tener en cuenta. Sin embargo, ni el Modelo de Convenio, ni los Comentarios definen realmente lo que es un lugar de negocios.<sup>28</sup> Aunque en los Comentarios no se define realmente la expresión, nos van a acercar a la misma mediante una equiparación de lo que se puede considerar lugar de negocios, unas aclaraciones y asimismo mediante una serie de ejemplos de lo que constituye y de lo que no constituye un lugar de negocios.

---

27. BRAUNER, IBFD 2015, pág. 10

28. BRAUNER, IBFD 2015, pág. 10

En primer lugar, se hace una equiparación del lugar de negocios con instalaciones, como, locales o, en determinados casos, maquinaria o equipo.<sup>29</sup>

Posteriormente los Comentarios hacen una serie de aclaraciones de enorme importancia en las que se establece que:<sup>30</sup>

1. La expresión lugar de negocios abarca locales, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin.
2. No se requiere que el lugar de negocios sea productivo o contribuya a los beneficios de la empresa.
3. Este lugar de negocios puede existir aun cuando la empresa no disponga ni necesite un local, bastando con que “*disponga*” de “*cierto espacio*”<sup>31</sup>.
4. Es irrelevante si la empresa es propietario o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de los mismos por otra causa, estableciéndose que no es necesario que exista un título legal formal, pudiendo existir un EP incluso cuando se ocupe un emplazamiento de forma ilegal desde el cual se explota la actividad. Se puede apreciar que prevalece el carácter sustantivo sobre el formal, no importando la conexión legal que tiene la empresa con el emplazamiento<sup>32</sup>.
5. Este lugar de negocios se puede encontrar en las instalaciones de otra empresa, en la que se tuviera “*a disposición*” determinados locales.
6. Si la existencia de una autorización legal formal para utilizar un determinado emplazamiento no es indispensable, la simple presencia de una empresa en cierto

---

29. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 2 de los Comentarios del art.5.

30. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 3, 4, 4.1 y 4.2, 8 y 10 de los Comentarios del art.5

31. Cierta espacio, entendido como un espacio disponible y a su vez suficiente para el desarrollo de la actividad. Además, debe tener la cualidad física de un establecimiento, es decir, algún tipo de estructura, tanto sobre la superficie del suelo, como debajo de la superficie del mismo como, por ejemplo, las minas, incluso pudiendo ser un espacio abierto como lo sería un emplazamiento de tala de árboles. (BRAUNER, IBFD 2015, pág. 11.)

32. BRAUNER, IBFD 2015, pág. 11.



emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento está “*a disposición de*” la empresa.

7. Pueden constituir un lugar de negocios en determinados casos maquinarias y equipos industriales, comerciales y científicos, siempre y cuando la actividad de la empresa vaya más allá del mero arrendamiento, instalación o cuidado del mantenimiento, o se trate del mantenimiento del equipo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendador.
8. Puede existir un lugar de negocios incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos como, máquinas de juego o máquinas expendedoras, siempre y cuando la empresa las explote y mantenga por cuenta propia.

Sin lugar a dudas las aclaraciones más importantes son la cuarta y la quinta expuestas, que más que aclaraciones, constituyen auténticos principios, otorgándoles dicho carácter los propios Comentarios. Según los Comentarios, si bien no es indispensable una autorización legal formal, la presencia de la empresa en un local, en unas instalaciones o en un espacio suficiente para el desarrollo de la actividad empresarial, no supone automáticamente la existencia de un lugar de negocios, sino que dichos emplazamientos (o en determinados casos maquinaria y equipo), tienen que cumplir el requisito de estar “*a disposición de*” la empresa, puesto que, en caso contrario, no existirá un lugar de negocios y, por lo tanto, tampoco un EP<sup>33</sup>.

A continuación, los Comentarios nos presentan unos ejemplos que “ilustran dichos principios”. Concretamente se trata de nueve ejemplos de cuándo se puede considerar que un emplazamiento o medios materiales están “*a disposición de*” la empresa, y cuando no, siendo los siguientes:

1. Vendedor visitando a sus clientes en sus oficinas. Vendedor que visita periódicamente a un cliente importante para tomarle sus pedidos, reuniéndose con

---

33. Hay que tener claro que el incumplimiento de dicho requisito supone que no nos encontraríamos con un EP de definición general, regulado en el art.5.1 del MC OCDE, lo que no excluye la existencia de un EP en su modalidad de Agente dependiente, regulado en el art.5.5 y limitado tanto por el art.5.4, como por el art.5.6, puesto que como veremos más adelante, esta modalidad de EP no está sometida a los requisitos exigidos para el EP de definición general, es decir, no es necesario la existencia de un lugar fijo de negocios.

el director de compras en las oficinas de este último. Según los comentarios, los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor. Por lo tanto, no nos encontramos ante un lugar de negocios.<sup>34</sup>

2. Personal de casa matriz que utiliza las oficinas de una subsidiaria. En este ejemplo a un empleado de la casa matriz se le autoriza, durante un período largo de tiempo a utilizar un despacho en las oficinas de una subsidiaria con el fin de que se asegure de que ésta última cumple con las obligaciones contractuales celebradas con la primera. Según los comentarios, el empleado realiza actividades asociadas al negocio de la matriz y existirá un lugar de negocios siempre y cuando el despacho esté a disposición de la misma durante un periodo de tiempo lo suficientemente largo, y las actividades realizadas no se limiten a las descritas en el apartado 4 del art.5 (actividades preparatorias y auxiliares sobre las que hablaremos posteriormente). Respecto al periodo de tiempo lo suficientemente largo los comentarios se remiten a los párrafos 6 a 6.3, sobre los que hablaremos en la letra D, relativa al requisito de permanencia.<sup>35</sup>
3. Muelle de descarga. Empresa de transportes por carretera que utiliza diariamente y durante varios años el muelle de descarga que hay en el almacén de un cliente a fin de entregarle mercancías que adquiere este último. Según los Comentarios la presencia de la empresa de transporte es tan limitada que no cabe considerar que el muelle está a su disposición. Por lo tanto, no nos encontramos ante un lugar de negocios.<sup>36</sup>
4. Pintor contratado en base a contrato de largo plazo. Pintor que, durante dos años, pasa tres días a la semana en un edificio grande de oficinas de su principal cliente. Según los comentarios el pintor está realizando las funciones más importantes de su negocio, considerando que el edificio de oficinas está a su disposición. Por lo tanto, nos encontramos ante un lugar de negocios.<sup>37</sup>

---

34. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 4.2 de los Comentarios del art.5

35. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 4.3 de los Comentarios del art.5

36. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 4.4 de los Comentarios del art.5

37. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 4.5 de los Comentarios del art.5

5. Propiedad arrendada. Si una empresa de un Estado alquila o cede instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles a una empresa del otro Estado, siempre que se limite a la cesión o arrendamiento, no existirá un EP. En caso de que el arrendador proporcione, después de realizar la instalación, el personal para facilitar el funcionamiento del equipo, tampoco existirá EP si la responsabilidad de dicho personal se limita al funcionamiento o mantenimiento del citado equipo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendatario. Si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo, si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplea el equipo o si maneja, mantiene e inspecciona el equipo bajo la responsabilidad y el control del arrendador, la actividad de este último puede exceder el simple arrendamiento de equipos y constituir una actividad empresarial, constituyendo EP.
6. Acuerdo de roaming. Operador de telecomunicaciones de un Estado contratante acuerda con otro operador de otro Estado contratante la conexión de sus usuarios a la red de telecomunicaciones del operador extranjero. Según los Comentarios el operador de la red nacional se limita a transferir las llamadas a la red extranjera no operando ni teniendo acceso físico a dicha red, por lo que no está a su disposición. Por lo tanto, no nos encontramos ante lugar de negocios<sup>38</sup>
7. Servicios prestados por cable o tuberías. Instalaciones como cables o conducciones que atraviesan el territorio de un país. Empresa cliente del explotador de los cables o tuberías que transporta información, energía o petróleo mediante cables o conducciones de este último. Según los Comentarios la empresa cliente únicamente está recibiendo servicios de transmisión o transporte, prestados por el explotador del cable o conducción, no teniendo el cable o la conducción a su disposición. Por lo tanto, no nos encontramos ante lugar de negocios.<sup>39</sup>
8. Servicios intragrupo. Una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios a otra sociedad del grupo como parte de su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio.

---

38. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 9.1 de los Comentarios del art.5

39. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 26.1 de los Comentarios del art.5

Según los Comentarios el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta. Por lo tanto, no nos encontramos ante lugar de negocios.<sup>40</sup>

9. Servidor informático. Un proveedor de servicios de Internet hospeda el ciber sitio mediante el cual opera una empresa. Según los Comentarios, aunque los honorarios pagados al proveedor en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas y los datos requeridos por el ciber sitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su ciber sitio y la localización de este último. Por lo tanto, el servidor no está a su disposición, y no hay lugar de negocios, a no ser que el servidor sea de su propiedad o lo tenga alquilado.<sup>41</sup>

Como ya ha quedado expuesto, los Comentarios establecen que la mera presencia no es suficiente para considerar que existe un lugar de negocios, pues el emplazamiento o medios materiales tienen que estar “*a disposición de*” la empresa, por lo que resulta esencial tener claro el significado de la expresión.

En este contexto, podemos entender la expresión “*a disposición de*”, como el poder de utilizar el emplazamiento o los medios materiales, de forma directa, es decir, tener control sobre los mismos. Este control se refiere tanto por parte del contribuyente como por parte de sus empleados o personas estrechamente vinculadas al mismo, pudiendo ser un control legal o factual. El primero tiene como base un título de propiedad o arrendamiento, o cualquier otro derecho real. El segundo se deriva de un dominio suficiente del emplazamiento o de los medios materiales, y sería una cuestión de hecho, como por el ejemplo, la presencia ilegal del empresario en un determinado lugar, que como ya vimos puede constituir un lugar de negocios. Sin embargo, no hay unos parámetros claros respecto a las modalidades o la intensidad del control.<sup>42</sup> Es más, no

---

40. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 42 de los Comentarios del art.5

41. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 42.3 de los Comentarios del art.5

42. VOGEL (2015), pág.352-353.

solamente no existen unos parámetros claros respecto a las modalidades o la intensidad del control, sino, como hemos podido observar, la expresión “*a disposición de*” ni siquiera aparece en el Modelo de Convenio, sino en los Comentarios, los cuales ni la definen, ni establecen unas reglas a fin de determinar si un emplazamiento o medios materiales están o no están a disposición de la empresa, limitándose los mismos a meros ejemplos, que no cubren todos los posibles escenarios, por lo que resulta más que evidente la necesidad de aclarar su significado, sin olvidar asimismo el importante papel que juega la Doctrina.

Respecto a esta falta de claridad en la terminología de “*a disposición de*” hay que tener en cuenta que, en octubre de 2011, la Comisión de Asuntos fiscales de la OCDE publicó un borrador para discusión pública, una propuesta de cambios a los Comentarios del Artículo 5 del MC OCDE<sup>43</sup>. Posteriormente en octubre de 2012 la Comisión publicó un segundo borrador revisado, elaborado en base a los comentarios enviados por parte de unas 30 organizaciones sobre el primer borrador<sup>44</sup>. Este borrador revisado contiene 25 casos o recomendaciones que abordan temas fundamentales del concepto de EP<sup>45</sup>.

Los temas propuestos fueron identificados en otros análisis de la Comisión, incluyendo el trabajo relacionado a “reestructuración de negocios” (Business Restructurings), “comercio electrónico” (Electronic commerce), así como comentarios de otros integrantes de la Comisión y una comisión de la OCDE (Business and Industry Advisory Committee, o “BIAC”).<sup>46</sup> Concretamente en el punto dos la propuesta analiza las inquietudes expresadas por BIAC respecto a la falta de claridad de la terminología “*a disposición*” en los párrafos 4 a 4.2 de los Comentarios al Art.5 del MC OCDE. Se llega a la conclusión de que a pesar de que la expresión “*a disposición de*” no se encuentra en el Convenio, sino en los Comentarios, descartar dicha expresión conllevaría a numerosos problemas por lo que debería aclararse el significado de la misma<sup>47</sup>. A tal fin se recomiendan cambios en los Comentarios.

---

43. Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention. 12 October 2011 to 10 February 2012. Disponible aquí: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>.

44. OCDE, 2012.

45. En el presente trabajo se expondrán las propuestas de cambio más importantes.

46. OCDE, 2012, pág. 3.

47. OCDE, 2012, pág. 7

Concretamente se trata de sustituir el párrafo 4.2 de los Comentarios por nuevos párrafos que irían del 4.2 a 4.4, reenumerar los actuales párrafos 4.3 a 4.5 como párrafos 4.5 a 4.7, añadir dos nuevos párrafos 4.8 y 4.9, relativos al problema de si la oficina en casa de un individuo puede constituir un establecimiento permanente de la empresa para la que el mismo individuo trabaja, problema que se trata en el punto cuatro del borrador, y por último reenumerar el párrafo 4.6 existente como párrafo 4.10.

El cambio más importante lo encontramos en el párrafo 4.2. proponiéndose la siguiente redacción<sup>48</sup>:

Si la existencia de una autorización legal formal para utilizar un determinado emplazamiento no es indispensable para que este constituya un establecimiento permanente, la simple presencia de una empresa en cierto emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento esté a disposición de la empresa. Que un emplazamiento pueda ser considerado a disposición de la empresa de tal modo que pueda constituir un “lugar de negocios mediante el cual [esa] empresa realiza toda o parte de su actividad” dependerá de que la empresa *tenga el poder efectivo para utilizar ese emplazamiento*, así como del *grado de presencia de la empresa en ese emplazamiento* y de *las actividades que la misma lleva a cabo allí*. Esto está ilustrado en los siguientes ejemplos. Cuando una empresa tiene un derecho legal exclusivo para utilizar un determinado emplazamiento y lo hace sólo para llevar a cabo sus propias actividades empresariales (por ejemplo, cuando tenga la posesión legal de ese emplazamiento), ese emplazamiento está claramente a disposición de dicha empresa. Este asimismo será el caso en el que se permite a una empresa a utilizar un emplazamiento concreto que pertenece a otra empresa o que es utilizado por un número de empresas y la misma lleva a cabo sus actividades empresariales en ese emplazamiento de forma continua y regular durante un período prolongado de tiempo. Este no será el caso, sin embargo, cuando la presencia de la empresa en un emplazamiento es tan intermitente o incidental que el emplazamiento no pueda ser considerado como un lugar de negocios de la empresa (por ejemplo, cuando los empleados de una empresa tengan acceso a las instalaciones de las

---

48. Traducción propia. La redacción propuesta aparece en **negrita** y *cursiva*.

empresas asociadas las que visitan a menudo, pero sin trabajar en estas instalaciones durante un período prolongado de tiempo). Cuando una empresa no tiene derecho a estar presente en un emplazamiento y, de hecho, no utiliza ese emplazamiento en sí, dicho emplazamiento claramente no se encuentra a disposición de la empresa: así, por ejemplo, no puede considerarse que una planta que pertenece y es utilizada de forma exclusiva por un proveedor o fabricante por contrato<sup>49</sup> está a disposición de una empresa que va a recibir los bienes producidos en esa planta por el mero hecho de que todos estos bienes serán utilizados en el negocio de esa empresa (ver también el párrafo 43 más abajo). Es importante recordar que incluso si el lugar es un lugar de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad, ese lugar no se considerará como constitutivo de un establecimiento permanente, si todas las actividades llevadas a cabo por la empresa en ese lugar caen dentro del alcance del párrafo 4.

Como se puede observar, en la nueva redacción propuesta al art.4.2, se prevén tres reglas a la hora de determinar si un emplazamiento o en determinados casos medios materiales está o no a disposición de la empresa y son los siguientes:

- *poder efectivo para utilizar el emplazamiento.*
- *el grado de presencia de la empresa en ese emplazamiento.*
- *las actividades que la empresa lleva a cabo en el emplazamiento.*

Además, se prevén en el párrafo cuatro ejemplos para ilustrar la aplicación de dichas reglas, dos ejemplos que constituyen un lugar de negocios, por lo tanto, EP de definición general, y dos que no constituyen un lugar de negocios.

A continuación se presenta un esquema en el cual se pueden apreciar las reglas y los ejemplos propuestos:

---

49. Hace referencia a la figura del “Contract manufacturer”

EJEMPLOS		PODER EFECTIVO PARA UTILIZAR	GRADO DE PRESENCIA	ACTIVIDADES DE LA EMPRESA
EP	1	DERECHO LEGAL EXCLUSIVO	Sólo para llevar a cabo sus propias actividades empresariales.	Llevando a cabo sus propias actividades empresariales.
	2	PERMISO PARA UTILIZAR	De forma continua y regular durante un período prolongado de tiempo	Llevando a cabo sus propias actividades empresariales.
NO EP	3	“ACCESO”	La presencia de la empresa tan intermitente o incidental que el emplazamiento no pueda ser considerado como un lugar de negocios de la empresa (por ejemplo, empleados de una empresa que tengan acceso a las instalaciones de las empresas asociadas las que visitan a menudo, pero sin trabajar en estas instalaciones durante un periodo prolongado de tiempo)	
	4	SIN DERECHO A ESTAR PRESENTE	No utiliza ese emplazamiento en sí (por ejemplo, no puede considerarse que una planta que pertenece y es utilizada de forma exclusiva por un proveedor o fabricante por contrato <sup>50</sup> está a disposición de una empresa que va a recibir los bienes producidos en esa planta por el mero hecho de que todos estos bienes serán utilizados en el negocio de esa empresa)	

Respecto a la primera regla, el “*poder efectivo para utilizar*” el emplazamiento, aunque se prevén ejemplos, no queda del todo claro cuándo una empresa tiene el poder efectivo para utilizar dicho emplazamiento. Es difícil de definir y no queda claro el grado de poder necesario. ¿Durante cuánto tiempo debe llevarse a cabo? ¿Cómo debe ejercerse? ¿Basta con tener el poder efectivo para utilizar, o asimismo dicho poder efectivo tiene que ejercerse de hecho? ¿Este poder efectivo incluye el derecho de excluir a otros del uso de dicho emplazamiento? Esa falta de claridad deja demasiado espacio para la interpretación. Debido a la falta de claridad se podría equiparar el poder efectivo para utilizar el emplazamiento con la mera presencia (la que no es suficiente), fundamentando que la presencia en un lugar demuestra necesariamente poder efectivo para utilizarlo. Se podría asimismo interpretar que el hecho de que una empresa controla a otra puede constituir una situación en que la empresa que controla tiene a su disposición (el poder efectivo para utilizar) el emplazamiento que pertenece a la empresa controlada. En este último caso habría sido útil hacer referencia al art.5.7 del MC OCDE en que se establece que “*el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice*



*actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra*”, estableciendo que el hecho de que una empresa controle a otra, no constituye de por sí una situación en que la empresa que controla tiene poder efectivo para utilizar el emplazamiento que pertenece a la empresa controlada.

Respecto a la segunda regla, “el grado de presencia”, nada se dice de cuánto tiene que ser esa extensión temporal, ¿una semana? ¿un mes? ¿cuatro meses de disposición bastarían? ¿No habría sido mejor hacer mención a los párrafos 6.1 al 6.3 de los Comentarios que hacen referencia al periodo de 6 meses?<sup>51</sup> Si no se hace esa mención se podría interpretar que la mera presencia durante un periodo corto de tiempo haría el emplazamiento a disposición de la empresa. La ambigüedad de estas reglas afecta la diferencia entre el lugar “fijo de negocios” del art.5.1 del MC OCDE y el “EP de servicios”, que como ya se dijo anteriormente, es una Disposición Complementaria Opcional prevista del 41.11 al 42.48 de los Comentarios, como veremos al exponer el segundo ejemplo propuesto en la nueva redacción del párrafo 4.2 de los Comentarios.

Veamos los ejemplos propuestos en la nueva redacción del párrafo 4.2 de los Comentarios.

El primer ejemplo hacer referencia a una empresa que tiene un derecho legal exclusivo para utilizar un determinado emplazamiento y lo hace sólo para llevar a cabo sus propias actividades empresariales (por ejemplo, cuando tenga la posesión legal de ese emplazamiento), estableciéndose que dicho emplazamiento está claramente a disposición de dicha empresa.

Esta situación parece bastante sencilla ya que el lenguaje indica que la empresa posee o arrienda el emplazamiento. Al hablar de un derecho legal exclusivo se presume que la empresa tiene el control del emplazamiento y el derecho de excluir a otros del uso del mismo. Por lo tanto, es razonable concluir que tal situación constituye un emplazamiento que está a disposición de la empresa. Sin embargo, cuando se refiere a la

---

51. Respecto al requisito de permanencia, exigido para la existencia de un EP hablaremos con posterioridad, tema asimismo tratado en el borrador revisado, sin embargo, sin que se haya dado un paso adelante.

“*posesión legal*” de ese emplazamiento, se entiende que la mera capacidad legal para utilizar y controlar es suficiente, sin tener en cuenta si esta capacidad es de hecho ejercida por parte de la empresa. No en todos los casos esa capacidad legal para utilizar y controlar se ejerce de hecho por parte de la empresa. Cuando esa capacidad ha sido delegada, por ejemplo, a un subcontratista, esa capacidad no se ejerce por parte de la empresa sino por parte del subcontratista. Para evitar esta situación, en el que dicho poder efectivo para utilizar el emplazamiento ha sido delegado, lo mejor hubiera sido incluir el requisito de que dicho poder efectivo de hecho se ejercite por parte de la empresa.

El segundo ejemplo es el caso en el que se permite a una empresa utilizar un emplazamiento concreto que pertenece a otra empresa o que es utilizado por un número de empresas y la misma lleva a cabo sus actividades empresariales en ese emplazamiento de forma continua y regular durante un período prolongado de tiempo.

En este caso trataremos dos ejemplos, el propio ejemplo discutido en el borrador revisado (ejemplo de Peter)<sup>52</sup>, y el actual ejemplo del pintor contenido en los Comentarios que expusimos anteriormente como ejemplo número 4<sup>53</sup>.

El primer ejemplo es el de Peter. Peter, un residente del Estado R, es un consultor independiente que proporciona servicios de formación en informática sobre el uso de software especializado. CLIENTCO, residente del Estado S, ha suscrito un contrato con Peter en que Peter proporciona servicios de formación en informática al personal de CLIENTCO en el Estado S, durante un periodo de tiempo de 20 meses. Durante ese período, el trabajo se lleva a cabo en la sede de CLIENTCO, en una serie de edificios de oficinas ubicados en una gran finca en el Estado S. En estos edificios, Peter se reúne con los empleados en sus respectivas oficinas y se le permite utilizar 10 diferentes salas de formación, que se encuentran a lo largo de todo el complejo, donde se llevan a cabo las sesiones de formación en grupo. Cuando estas habitaciones no están en uso, a Peter se le permite utilizarlas para preparar sus cursos (las habitaciones disponen de conexión a Internet). A Peter se le ha dado una tarjeta de seguridad que le permite el acceso sin

---

52. OCDE, 2012, pág. 7.

53. Pág. 13.

restricciones a los edificios situados en la finca en horario de oficina. Su contrato le obliga a utilizar las instalaciones del CLIENTCO exclusivamente para los fines del contrato.

En el borrador se llega a la conclusión de que existe un EP por el hecho de que Peter dispone de una habitación para la preparación de sus actividades de formación, y debido a que la formación constituye la parte central de su actividad, constituyendo el lugar en el que se llevaba a cabo la actividad, el “lugar mediante el cual se realiza la actividad”.

El segundo ejemplo es el del pintor. Pintor que, durante dos años, pasa tres días a la semana en un edificio grande de oficinas de su cliente principal. Según los comentarios el pintor está realizando las funciones más importantes de su negocio, considerando que el edificio de oficinas está a su disposición. Por lo tanto, según los Comentarios habrá lugar de negocios y por lo tanto EP.

Ni el caso de Peter, ni el caso del pintor pueden constituir un EP. En primer lugar, tanto Peter como el pintor realizan las funciones más importantes de su negocio, eso es indiscutible. En cuanto al grado de presencia, aunque como ya hemos visto, no se fija un mínimo, ni se hace mención a la permanencia de los 6 meses de los párrafos 6.1 al 6.3, es razonable entender que, con los 20 meses en el caso de Peter, y los tres días a la semana durante 2 años, se cumple el criterio del grado presencia. En el caso de que fueran 3, 4 o 6 meses, sería más discutible, teniendo en cuenta que se podría aplicar el período de los 6 meses establecido en los Comentarios respecto a la permanencia, que como veremos posteriormente, no constituyen una regla, sino que se trata de una mera observación por parte de la OCDE. Si bien se cumplen las reglas de la naturaleza de la actividad y del grado de presencia, ¿podemos entender que la habitación en el caso de Peter, o las oficinas en el caso del pintor, están a su disposición? ¿Peter y el pintor pueden trabajar en estas instalaciones para otro, que no sea el cliente? ¿Tienen el poder efectivo para excluir a otros? ¿Disponen de un espacio que sea exclusivamente para ellos? Lo cierto es que ni Peter, ni el pintor tienen el poder legal de disposición ni la autoridad efectiva para disponer de las habitaciones/oficinas o excluir a otros de la utilización de los mismos. Por su propia naturaleza muchos contratos de servicios necesitan acceso a las instalaciones de sus clientes por lo que tienen el derecho de usar un emplazamiento específico a fin de cumplir con sus obligaciones contractuales. No hay que confundir la obligación de proveer los servicios en un emplazamiento específico, con el poder de disponer del

mismo. En estos ejemplos ambos prestan sus servicios en las instalaciones de sus clientes, pero no tienen la disposición sobre dichas instalaciones. La mera prestación de servicios no debería crear un EP, puesto que en caso contrario se estaría mezclando el EP de definición general del 5.1 del MC OCDE con el “EP de servicios”, que como ya hemos dicho es una Disposición Complementaria Opcional. Vemos claramente que los Comentarios, al establecer que en el caso del pintor existe un EP se están contradiciendo, teniendo en cuenta que posteriormente en los párrafos 41.11 al 42.48 nos dicen que el “EP de servicios” es opcional. Lo que en realidad se está haciendo es integrar un “EP de servicios” en el art.5.1. En estos ejemplos se defiende la existencia de EP, incluso cuando claramente no existe un lugar de negocios. A estos efectos hay que traer a colación una sentencia de la Corte Federal de Apelaciones de Canadá<sup>54</sup>, que trata un caso muy parecido al de Peter, en la que se dice literalmente;

*“A pesar de que el Sr. Dudney ha tenido acceso a las oficinas de PanCan y tenía el derecho a usarlas, sólo podía hacerlo en el horario de oficina de PanCan y sólo con el propósito de llevar a cabo los servicios para PanCan requeridos en el contrato. No tenía ningún derecho a utilizar las oficinas de PanCan como base para el funcionamiento de su propio negocio. No podía y no utilizó las oficinas de PanCan como si fueran propias.”*

El tercer ejemplo es el caso en que no se cumple el requisito de “a disposición de”, y es el de la presencia de la empresa en un emplazamiento tan intermitente o incidental que el emplazamiento no puede ser considerado como un lugar de negocios de la empresa (por ejemplo, cuando los empleados de una empresa tengan acceso a las instalaciones de las empresas asociadas las que visitan a menudo, pero sin trabajar en estas instalaciones durante un período prolongado de tiempo).

Este ejemplo hace referencia directa al ejemplo que ya expusimos anteriormente, que trataba sobre personal de casa matriz que utiliza las oficinas de una subsidiaria<sup>55</sup>, sin embargo, planteado a la inversa. El ejemplo trata sobre un empleado de la casa matriz al que se le autoriza durante un período largo de tiempo utilizar un despacho en las oficinas de una subsidiaria con el fin de que se asegure de que ésta última cumple con las

---

54. The Queen v. William A. Dudney, 2000.

55. Pág. 12.

obligaciones contractuales celebradas con la primera. Según los comentarios, el empleado realiza actividades asociadas al negocio de la matriz y existirá un lugar de negocios siempre y cuando el despacho esté a disposición de la misma durante un periodo de tiempo lo suficientemente largo, y las actividades realizadas no se limiten a las descritas en el apartado 4 del art.5 (actividades preparatorias y auxiliares sobre las que hablaremos posteriormente). Respecto al periodo de tiempo lo suficientemente largo los comentarios se remiten a los párrafos 6 a 6.3, sobre los que hablaremos en la letra D, relativa al requisito de permanencia.

¿Cuándo la presencia de la empresa en un emplazamiento es intermitente o incidental? ¿Qué podemos entender por un período prolongado de tiempo? Como ya expusimos anteriormente la regla del grado de presencia no queda en absoluto clara, y que se debería haber hecho una mención al grado de permanencia establecido en los Comentarios en los párrafos del 6.1 al 6.3, tal y como se hace en el actual ejemplo del personal de la casa matriz que utiliza las oficinas de una subsidiaria. Si no se hace esa mención se podría interpretar que la mera presencia durante un periodo corto de tiempo haría el emplazamiento a disposición de la empresa. Sin embargo, aunque se hiciera la mención a los 6 meses, estos 6 meses son una mera observación por parte de la OCDE y no una regla, lo que crea inseguridad jurídica.

En el cuarto ejemplo se establece que cuando una empresa no tiene derecho a estar presente en un emplazamiento y, de hecho, no utiliza ese emplazamiento en sí, dicho emplazamiento claramente no se encuentra a disposición de la empresa: así, por ejemplo, no puede considerarse que una planta que pertenece y es utilizada de forma exclusiva por un proveedor o fabricante por contrato está a disposición de una empresa que va a recibir los bienes producidos en esa planta por el mero hecho de que todos estos bienes serán utilizados en el negocio de esa empresa.

En este caso trataremos el propio ejemplo dado por el borrador (ejemplo de CARCO)<sup>56</sup>.

CARCO, una empresa residente en el Estado R, fabrica y vende automóviles en todo el mundo. CARCO crea una subsidiaria, SUBCAR, en el Estado S, un país en vías

---

56. OCDE, 2012, pág. 8

de desarrollo. SUBCAR ensamblará coches a partir de piezas pertenecientes y suministrados por CARCO. Las piezas serán importadas provisionalmente desde el Estado R al Estado S, y los automóviles terminados enviados de vuelta del Estado S al Estado R. Las piezas necesarias para el ensamblaje serán propiedad de CARCO. La planta industrial se ha construido por CARCO, pero será vendido a SUBCAR. SUBCAR facturará a CARCO por sus costes más el margen habitual para este tipo de actividad en el Estado de S; las partes y los automóviles serán propiedad de CARCO durante todo el proceso.

En primer lugar, en la redacción propuesta en el borrador revisado se habla de un proveedor o fabricante por contrato (contract manufacturer), sin embargo, en el ejemplo de CARCO, nos encontramos claramente ante la figura del “toll manufacturer”, que, aunque es una figura similar, tiene sus diferencias. La principal diferencia es que en el caso del “toll manufacturer”, la empresa extranjera mantiene la propiedad de las materias primas, trabajo en proceso y producto final, y en el caso del “contract manufacturer”, el mismo puede comprar materias primas para la empresa extranjera. Por lo tanto, lo mejor sería introducir en la redacción la figura del “toll manufacturer” para aclarar que la conclusión sería la misma.

En segundo lugar, es interesante la razón que se da, *“por el mero hecho de que todos estos bienes serán utilizados en el negocio de esa empresa.”* ¿No sería por el mero hecho de que estos bienes son propiedad de la empresa? En ambas figuras las materias primas, componentes y producto final son propiedad de la empresa.

En tercer lugar, ¿y el art.5.4 a) del MC OCDE? En esta letra se establece que se excluye de la figura del EP *“la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa”*. En este caso sería aplicable. ¿Y si nos encontramos con un contract manufacturer que además de almacenar, exponer y entregar bienes o mercancías de la empresa, compra materia prima para la empresa principal? En este caso nos encontraríamos tanto en la letra a), como en la letra d), en la cual se establece que se excluye de la figura del EP *“el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa”*. Como se puede apreciar, en las dos letras se establece la expresión *“con el único fin”*, por lo que si además de almacenar, exponer y entregar, compramos bienes (materias primas, por ejemplo), no estaríamos solo en una letra sino

en las dos. Esto carecería de importancia en el caso de que en todos los CDI se incluyera la letra f), que establece que asimismo se excluirá de la figura del EP *“el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.”* Sin embargo, no en todos los CDI se establece esta letra f), por lo que tendríamos un puerto seguro que es la exclusión de la consideración de EP vía el requisito de *“a disposición de”*.

Aunque se ha dado un paso importante a fin de aclarar la expresión *“a disposición de”*, proporcionando las reglas que acabamos de ver y, asimismo, unos ejemplos a fin de ilustrar su aplicación, dichas reglas están lejos de constituir una guía lo suficientemente clara, debido a su ambigüedad y subjetividad. Hay que tener en cuenta, que el concepto de EP tiene que ser claro, no solamente a fin de que los contribuyentes puedan cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias, sino también desde el punto de vista del coste que supone tener un EP<sup>57</sup>. Esta claridad no solamente es imprescindible para los contribuyentes, sino también para los propios Estados a la hora de administrar sus CDI, o para los asesores fiscales puesto que podrían incurrir en responsabilidad.

### 2.1.2 LUGAR FIJO

Otro requisito para la existencia de un EP es que el lugar de negocios sea fijo, es decir, debe estar situado en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia.<sup>58</sup> Por lo tanto tiene que ser fijo tanto desde un punto de vista geográfico como desde un punto de vista temporal (permanencia). La permanencia la trataremos de forma separada.

En cuanto a la fijeza desde un punto de vista geográfico, los Comentarios hacen las siguientes aclaraciones<sup>59</sup>:

1. Es necesaria la existencia de una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado.

---

57. Registro, contabilidad, órgano de administración, declaraciones tributarias etc.

58. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 2 de los Comentarios del art.5.

59. OCDE, 2010 julio 22, párrafo 5, 5, 5.1, 18 y 20 de los Comentarios del art.5.

2. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo.
3. Especial importancia tiene la naturaleza de las actividades a la hora de determinar la existencia de un lugar de negocios único.

Se establece que es necesaria una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. En muchos casos no tendríamos ningún problema a la hora de determinar dicha vinculación. Por ejemplo, si la empresa extranjera tiene una fábrica o una oficina en el Estado de la fuente, no nos cuestionaríamos su fijeza, puesto que estos están materialmente fijados al suelo. Las dudas surgen cuando por su naturaleza, determinadas actividades precisan de un lugar de negocios que está en continuo movimiento y que no está fijado materialmente en un punto geográfico exacto. Si asumimos una interpretación rígida del requisito de la fijeza desde el punto de vista geográfico, estas actividades nunca podrían constituir un EP, por lo que la OCDE ha optado por una interpretación más amplia, puesto que de otra forma se limitarían de forma extrema los derechos impositivos del Estado de la fuente.<sup>60</sup>

Respecto a esta cuestión, los Comentarios dan especial importancia a la naturaleza de las actividades, estableciéndose un criterio para determinar la existencia de un lugar de negocios único, que será el criterio de la “unidad comercial y geográfica coherente”. Se considerará por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión, incluso si se han celebrado varios contratos, o si los pedidos se han realizado por varias personas.<sup>61</sup>

---

60. BRAUNER, IBFD 2015, pág. 14.

61. Ver párrafos 5.1, 18 y 20 de los Comentarios. El criterio de la unidad geográfica y comercial coherente es a su vez un criterio fundamental en la limitación del EP de definición general, que es la obra o proyecto de construcción o instalación de más de 12 meses. De hecho, los párrafos 18 y 20 se encuentran en el Apartado 3 de los Comentarios del art.5, apartado que regula dicha limitación. A su vez, hay que tener en cuenta que ha habido cambios vía Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), a fin de evitar el fraccionamiento abusivo de contratos con la finalidad de utilizar indebidamente la



Al igual que en el caso del requisito de “a disposición de”, los Comentarios ilustran cuándo se cumple y cuando no el criterio de la “unidad comercial y geográfica coherente” mediante unos ejemplos que son los siguientes<sup>62</sup>:

1. Mina de grandes dimensiones. Según los Comentarios una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera.
2. Centro de oficinas en un edificio. Asimismo, cabe considerar un centro de oficinas, en el que una empresa consultora alquila periódicamente diferentes despachos, como un lugar de negocios único de la empresa citada puesto que, en este caso, el edificio constituye un todo geográfico y el centro de oficinas es un lugar de negocio único para la empresa consultora
3. Calle peatonal, mercado al aire libre o feria ambulante. Por los mismos motivos, una calle peatonal, un mercado al aire libre o una feria ambulante en los que un comerciante instala habitualmente su puesto constituyen un lugar de negocios único para dicho comerciante.
4. En contraposición, cuando no exista coherencia comercial, el hecho de que las actividades se desarrollen dentro de una zona geográfica delimitada no implicará que deba considerarse dicha zona como un lugar de negocios único. Por ejemplo, si un pintor trabaja sucesivamente al amparo de una serie de contratos que no guardan ninguna relación entre sí para un grupo de clientes que tampoco tienen relación entre sí y desarrolla dicha actividad en un edificio grande de oficinas, no existiendo fundamento para considerar que existe un único proyecto de reforma del edificio, no cabrá considerar al edificio como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura. No obstante, si tomamos el ejemplo de otro pintor que, con sujeción a un único contrato, lleva a cabo unas obras en todo un edificio por encargo de un solo cliente, el trabajo representará un proyecto único para el

---

limitación de los 12 meses establecida en el Apartado 3 del art.5, la que comentaremos en el punto 2.3 del trabajo.

62. Párrafos 5.2, 5.3 y 5.4 de los Comentarios.

pintor y cabrá considerar al edificio en su conjunto como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura, dado que constituye una unidad comercial y geográfica coherente. En este último caso habría que preguntarse si se cumple el requisito de “a disposición”, tratándose claramente de un EP de servicios.

5. A la inversa, una zona en la que se desarrollan actividades que forman parte de un solo proyecto, y que constituye una unidad comercial coherente, puede carecer de la coherencia geográfica necesaria para considerarla como un lugar de negocios único. Por ejemplo, si un consultor trabaja en diferentes sucursales con emplazamientos separados en el marco de un único proyecto de formación de los empleados de un banco, habrá que considerar cada una de las sucursales como una unidad independiente. No obstante, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la misma sucursal, habrá que considerar que permanece en el mismo lugar de negocios. La sucursal ubicada en un mismo lugar posee una coherencia geográfica que no está presente en el caso del consultor que se traslada de una sucursal a otras con diferente emplazamiento.

Por lo tanto, podemos observar que los Comentarios en este caso tampoco nos dan una definición de qué se puede considerar coherencia comercial y geográfica, sin embargo, nos ilustran con unos ejemplos que, aunque parecen razonables y a priori sencillos, en la práctica pueden presentar diversas dificultades, como por ejemplo las dificultades de establecer un vínculo con algún lugar específico o punto geográfico determinado en el caso de la prestación de servicios (por ejemplo on-line) o en la explotación de intangibles.

Especialmente problemáticas han sido las tiendas situadas en barcos (cruceros por ejemplos), que operan en el tráfico internacional, hasta el punto de que esta problemática es uno de los puntos tratados por la Comisión de Asuntos fiscales de la OCDE en el segundo borrador de discusión pública de octubre de 2012<sup>63</sup>. ¿Si una empresa del Estado A es propietaria de una tienda en un barco registrado en el Estado B, y el barco navega entre varios Estados, incluyendo los Estados A y B, en qué país pueden someterse a imposición los ingresos de esa tienda? En el ejemplo, se puede suponer que la empresa

---

63. OCDE, 2012, pág. 11

no está asociada con la empresa del barco. ¿Podría argumentarse que existe un EP en el barco, y si es así, en qué país estaría situado dicho EP?

Lo que hace el borrador es proponer un nuevo párrafo 5.5, renumerando el existente párrafo 5.5 como párrafo 5.6. En el nuevo párrafo 5.5 se establecería lo siguiente:

De manera similar, un buque o barco que navega en aguas internacionales o dentro de uno o más Estados, no es fijo, por lo tanto, no constituye un lugar fijo de negocios (a menos que el funcionamiento del buque o barco está restringido a un área particular que tiene coherencia comercial y geográfica). Las actividades empresariales a bordo de un buque o barco, tales, como una tienda o un restaurante, deben ser tratados de la misma manera a los efectos de determinar la aplicabilidad del párrafo 1 (podría aplicarse el apartado 5, sin embargo, en el caso de celebración de contratos cuando dichas tiendas o restaurantes operan dentro de un Estado).

Por lo tanto, no tendríamos un EP en el caso, por ejemplo, de una tienda situada en un crucero, por el hecho de que el mismo no es fijo. Sin embargo, como ya dijimos anteriormente, la OCDE no ha abogado por una interpretación restrictiva del requisito de fijeza, sino al contrario, por una interpretación más amplia, por lo que sí que existiría un EP en el caso de que el crucero navega dentro de un área particular que tiene coherencia comercial y geográfica.

Otro punto importante es que, aún en caso de que no nos encontremos ante un crucero que está restringido a un área particular que tiene coherencia comercial o geográfica, podríamos encontrarnos ante un EP de agente dependiente, que como veremos posteriormente no está sometido a los requisitos del art.5.1, es decir, al requisito de un lugar fijo de negocios, en el caso de celebración habitual de contratos con los clientes por parte del personal de la tienda situada en el crucero, y cuando la tienda opera dentro de un Estado.

### 2.1.3 REALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LA EMPRESA

Un tercer requisito para que nos podamos encontrar ante la existencia de un EP, es que la empresa realice parte o la totalidad de su actividad “mediante” el lugar fijo de negocios. A estos efectos, los Comentarios establecen literalmente lo siguiente<sup>64</sup>:

La palabra “mediante” debe entenderse en su significado más amplio para permitir su aplicación a toda situación en que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que está a disposición de la empresa a este objeto. Así pues, se considerará, por ejemplo, que una empresa que está pavimentando una carretera realiza sus actividades “mediante” el emplazamiento en que esta pavimentación tiene lugar.

En cuanto a este tercer aspecto de la definición del EP, a saber, si el negocio se lleva a cabo "mediante" un lugar de negocios, el concepto de "a disposición de" nos es de gran ayuda a la hora de diferenciar las instalaciones, locales, oficinas, en general si el emplazamiento es meramente "donde" una empresa realiza parte o la totalidad de su actividad, o en cambio es el emplazamiento "mediante" el cual dicha empresa realiza parte o la totalidad de su actividad. Solamente el último de los emplazamientos puede constituir un EP. A modo de ejemplo, una empresa que se dedica a la instalación de ventanas en las oficinas de sus clientes, no estaría llevando a cabo su actividad “mediante” las oficinas de sus clientes, puesto que no tiene derecho de utilizar dichas oficinas, y como ya dijimos anteriormente el requisito de “a disposición de”, conlleva un grado de control. En este ejemplo, las oficinas de los clientes serían meramente “donde” se realiza dicha actividad.

Como podemos observar, en el mismo párrafo 4.6 de los Comentarios expuesto se pone un ejemplo de una empresa que está pavimentando una carretera, llegándose a la conclusión de que dicha empresa realiza sus actividades “mediante” el emplazamiento en el que dicha pavimentación tiene lugar. Sin lugar a dudas, no es el mejor ejemplo con el que ilustra dicho requisito. ¿Está el emplazamiento en que la pavimentación tiene lugar a disposición de la empresa? ¿Tiene la empresa derecho a utilizar dicho emplazamiento para llevar a cabo la actividad? En el ejemplo el emplazamiento (la carretera) en que la pavimentación tiene lugar, no es el emplazamiento “mediante” el cual la empresa realiza

---

64. Párrafo 4.6 de los Comentarios del art.5.

su actividad, sino meramente el emplazamiento “donde” la empresa realiza dicha actividad. Esto sería diferente en el caso de un proyecto de carretera que dura más de 12 meses, teniendo en cuenta el artículo 5.3 del MC CDI, que trataremos más adelante.

#### 2.1.4 GRADO DE PERMANENCIA

Otro requisito para que nos encontremos ante un EP es el grado de permanencia. En los Comentarios se establecen las siguientes aclaraciones<sup>65</sup>:

1. Cierta grado de permanencia. No debe ser de índole meramente temporal.
2. Hay que tener en cuenta la propia naturaleza del negocio. Un lugar de negocios puede constituir un EP, aunque, en la práctica, exista sólo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que solo se pueda llevar a cabo durante un período limitado.
3. Aunque ha habido divergencia entre las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe EP en aquellas situaciones en que la actividad de negocios se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en que se ha considerado que existía EP cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses).
4. Excepciones a la “regla”:
  - Las actividades de naturaleza recurrente han constituido una excepción a esta regla; en su caso, deben tenerse en cuenta cada uno de los períodos de tiempo durante los cuales se ocupa el lugar de negocios, junto con el número de veces en que se utiliza (pudiendo prolongarse las actividades durante varios años).
  - Otra excepción ha sido la de las actividades encuadradas en un negocio que se lleva a cabo exclusivamente en el país en cuestión;

---

65. Párrafos 6, 6.1, 6.2, 6.3, 11, 18 y 19 de los Comentarios del art.5.

en tales circunstancias, es probable que el negocio dure poco tiempo debido a su naturaleza, pero al desarrollarse enteramente en un determinado país su conexión con este país es muy fuerte.

5. Las interrupciones temporales de las actividades no implican que deje de existir un EP (mal tiempo, falta de materiales, dificultades en la mano de obra etc.)
6. Aunque se dividan los contratos (abusivamente) entre partes vinculadas. Cabe la posibilidad de que un determinado lugar de negocios sea utilizado por períodos muy cortos de tiempo para una serie de actividades que lleva a cabo una misma persona o varias personas relacionadas entre sí, en un intento de evitar que se establezca que dicha sede ha sido utilizada por cada uno de los negocios individuales con fines distintos a los meramente temporales. También son válidas para este tipo de situaciones las observaciones que contiene el párrafo 18 sobre las fórmulas que se utilizan con objeto de saltarse el período de 12 meses que establece el apartado 3 del art.5<sup>66</sup>

En primer lugar, los Comentarios establecen que para que nos encontremos ante un EP es necesario cierto grado de permanencia, sin embargo, en el mismo párrafo establece asimismo que un lugar de negocios puede constituir un EP aunque, en la práctica, exista sólo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que solo se pueda llevar a cabo durante un período limitado, y que aunque ha habido divergencia entre las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe EP en aquellas situaciones en las que la actividad de negocios se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses, y a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en que se ha considerado que existía EP cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses. Lo cierto es que los Comentarios se contradicen en el mismo párrafo. ¿Es necesario un grado

---

66. El fraccionamiento abusivo de contratos lo examinaremos en el punto 2.3, cuando hablemos del EP de construcción o proyecto, y las medidas adoptadas contra dicha práctica abusiva en la Acción 7 del Plan BEPS de la OCDE, que se centra concretamente en el modelo de negocio de “consorcio”, y no en el modelo “contratista/subcontratista”.

de permanencia, pero un lugar de negocios puede constituir un EP, aunque, en la práctica, exista solo durante un período corto de tiempo?

Cuando los Comentarios nos dicen que ha habido divergencia entre las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales, no le falta la razón, puesto que esa falta de claridad en los propios Comentarios ha llevado a tratamientos muy distintos en casos idénticos. Un claro ejemplo de ello son el caso *PGS Geophysical AS v. Government of Norway* de Norwegian Supreme Court, y el caso *Fugro Engineers BV v. Assistant Commissioner of Income Tax* del Indian Income Tax Appellate Tribunal.<sup>67</sup>

El primer caso trata de la empresa PGS Geophysical AS, residente en Noruega, y cuya actividad era la exploración geofísica. En 1996, PGS Geophysical firmó dos contratos con dos compañías petroleras en Costa de Marfil, por lo que realizó exploraciones geofísicas en el fondo marino de alta mar. La recopilación de datos sísmicos, que era en lo que consistía la actividad geofísica, en el primer contrato duró 25 días, mientras que en el segundo contrato duró 41 días. En el CDI entre Noruega y Costa de Marfil no se establecía ningún requisito de duración temporal. La empresa, apelaba al art.31.4 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es decir, la interpretación del CDI entre los dos Estados teniendo en cuenta la intención de las partes involucradas en el momento de firmar el tratado, presumiendo que la intención de las partes firmantes era la de establecer un umbral de EP bajo con respecto a los servicios offshore relacionados con el petróleo, por lo que la corta duración efectiva de las actividades de PGS Geophysical (66 días), no podía considerarse un obstáculo a la hora de considerar la existencia de un EP. El Tribunal Supremo de Noruega, sin embargo, no siguió esta línea, argumentando que el término "establecimiento permanente", teniendo en cuenta la comprensión natural del significado de las palabras, estaba reservado a su aplicación respecto a actividades de cierta duración. En consecuencia, una actividad debe ser llevado a cabo durante más de seis meses con el fin de que tenga el grado necesario de permanencia, puesto que una duración de tan solo unas semanas caía fuera de toda comprensión natural de la expresión de "establecimiento permanente".

---

67. PERDELWITZ, 2013, pág. 3 y 4.

Totalmente opuesta fue la decisión en el caso *Fugro Engineers BV v. Assistant Commissioner of Income Tax*. En este caso la empresa Fugro Engineers BV, sociedad residente en los Países Bajos que se dedicaba asimismo a actividades de exploración geofísica había firmado tres contratos con clientes de la India para llevar a cabo las actividades de exploración en varios lugares en la India con una duración de 13, 14 y 37 días, respectivamente. En este caso la empresa alegaba que no existía un EP, puesto que la duración de las actividades en la India (64 días), no excedían los seis meses. Sin embargo, las autoridades fiscales de la India afirmaron que sí que nos encontrábamos ante un EP, ya que es suficiente a efectos del artículo 5.1 del MC OCDE, un lugar de negocios a disposición de una empresa durante un período de tiempo en el que su trabajo independiente puede ser completado.

En estos dos casos vemos claramente resoluciones contrarias en casos absolutamente idénticos, debido a las contradicciones en el párrafo 6 de los Comentarios, y debido a la falta de una declaración clara en el Convenio y los Comentarios sobre la duración temporal necesaria para la existencia de un EP, que al fin y al cabo posibilitan a países como India, a realizar interpretaciones peculiares del requisito de grado de permanencia.

Lo cierto es que la OCDE ha estado evitando continuamente, un test claro sobre el requisito del grado de permanencia. En vez de establecer un límite temporal exacto, lo que hace es meras observaciones sobre la práctica de los Estados miembros, la observación de los seis meses. En cambio, sí se ha previsto un límite temporal claro en el del art.5.3, respecto a una obra o proyecto de construcción o instalación (EP de construcción), en el caso del EP se servicios con un periodo claro de 183 días en cualquier período de 12 meses, y para el caso de rentas de trabajo dependiente del art.15.3, con el fin de determinar si el derecho de imposición en fuente se asigna al Estado en que el trabajo ha llevado a cabo, cuyo límite asimismo es de 183 días en cualquier período de 12 meses. Parece que la OCDE pretende evitar que las empresas eviten deliberadamente el umbral, y por lo tanto la tributación en fuente, en el caso de un límite temporal claro. En el caso de un límite temporal claro para la determinación de un EP, no residentes intentarían pasar menos tiempo en el estado de la fuente. Sin embargo, en ausencia de un límite temporal claro, un no residente que prefiere evitar cualquier riesgo estructuraría su



actividad empresarial en el estado de la fuente de una manera diferente, huyendo de la figura del EP, por lo que el efecto perseguido sería anulado.<sup>68</sup>

La OCDE en los dos borradores de 2011 y 2012<sup>69</sup>, tuvo la oportunidad de dar más fuerza al criterio de los seis meses y convertirlo en una auténtica regla estableciendo un claro límite temporal, sin embargo, decidió mantener ese criterio de los seis meses como una mera observación sobre la práctica de los Estados miembros. En vez de optar por dar más fuerza al criterio de los seis meses, optó por incluir un par de ejemplos a fin de aclarar las dos excepciones mencionadas anteriormente y que veremos a continuación.

La primera excepción la constituyen las actividades de naturaleza recurrente. En el caso de las actividades recurrentes, un EP podría existir incluso si cada período de tiempo invertido en el país fue de corta duración, es decir, menos de seis meses, teniendo en cuenta cada uno de los períodos de tiempo durante los cuales se ocupa el lugar de negocios, junto con el número de veces en que se utiliza. Por lo tanto, si la actividad se prolonga durante varios años, y a pesar de que la duración cada año es inferior a los seis meses, se cumpliría el requisito de grado de permanencia. A fin de aclarar la excepción, el borrador de 2011, incluyó un ejemplo.

Se trata de una persona física residente en el Estado R, que alquila un stand en una feria comercial en el Estado S durante 15 años consecutivos, en la que vende esculturas durante 5 semanas cada año. En consecuencia, en este caso, se podría considerar que el requisito temporal para la existencia de un EP se cumple debido a la naturaleza recurrente de la actividad, independientemente del hecho de que la presencia cada año dura menos de seis meses.<sup>70</sup>

La pregunta inmediata es ¿Un EP debe considerarse que existe retrospectivamente desde el primer día del año 1, o desde el momento en el que se exceda el período de los seis meses? En el párrafo 6.3 de los Comentarios se establece que *“Cuando un lugar de negocios haya sido concebido, en un principio, para su utilización durante un período lo suficientemente corto para no ser considerado como un establecimiento permanente, pero se mantiene de hecho durante un período cuya duración no permita atribuirle un*

---

68. PERDELWITZ, 2013, pág. 2.

69. OCDE, 2011 y OCDE, 2012.

70. OCDE, 2011, pág. 16.

*carácter temporal, pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y, por tanto, retrospectivamente, en un establecimiento permanente*". Asimismo, se establece que *"Un lugar de negocios puede asimismo constituir un establecimiento permanente desde su inicio, aunque en la práctica haya existido durante un período muy corto de tiempo, si debido a circunstancias especiales (por ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de las inversiones) ha tenido que ser liquidada prematuramente."* Por lo tanto, podemos decir que cuando se excedan los seis meses, el EP existirá desde el primer día del año 1, por la retrospectividad de la que habla el párrafo 6.3. En el párrafo 6.1 de los Comentarios como ya hemos mencionado se establece que debe tenerse en cuenta cada uno de los períodos de tiempo durante los cuales se ocupa el lugar de negocios, junto con el número de veces en que se utiliza. En el caso del escultor, si vende esculturas durante 5 semanas cada año, se excedería el límite de los seis meses en el año 6. ¿Y si vende las esculturas durante 1 semana cada año, se excedería el límite de los seis meses en el año 26? Aparte del evidente problema de la prescripción, por lo general las normas administrativas internas requieren al contribuyente mantener y conservar los registros de las actividades económicas (libros contables) solo durante un período de tiempo específico. Tras 26 años, el escultor podría encontrarse en situación de estar obligado a realizar la correspondiente declaración ante Hacienda, puesto que tendría un EP, retrospectivamente desde el primer día del año 1. Aparte de que tendría serios problemas para proporcionar la documentación requerida y probar los gastos deducibles, se le podría sancionar por presentar una declaración de forma extemporánea. Lo cierto es que la situación es bastante absurda. Otra pregunta sería ¿Y si el escultor decide no asistir durante dos años, o simplemente la feria comercial no se celebra un año? ¿Debido a esta interrupción, estaría justificado el comienzo de un nuevo periodo de referencia?<sup>71</sup>

En definitiva, teniendo en cuenta las dificultades respecto a las actividades de naturaleza recurrente, lo ideal sería establecer un período de referencia, y posteriormente un tiempo mínimo de presencia en el Estado de la fuente, dentro de dicho periodo de referencia. Además, dicho período de referencia tiene que ser corto, a fin de conciliar dichas actividades de naturaleza recurrente, con la noción de EP.

Sin embargo, la OCDE, en el borrador de 2012, cambió el ejemplo del escultor por otro ejemplo mucho más adecuado a fin de ilustrar la excepción de las actividades de

---

71. PERDELWITZ, 2013, pág. 5 y 6.

naturaleza recurrente. Se trata de una empresa residente en el Estado R, que lleva a cabo actividades de perforación en un lugar remoto del Ártico en el Estado S. Debido a las condiciones meteorológicas, las actividades de perforación pueden llevarse a cabo solamente durante 3 meses cada año, previéndose que dichas actividades tendrán una duración total de 5 años. En primer lugar, el período de referencia es mucho más corto (5 años), que en el caso del escultor (15 años). Asimismo, la presencia de la empresa es de 3 meses dentro del período de referencia de los 5 años, mientras que la presencia en el caso del escultor era solamente de 5 semanas en un periodo de referencia de 15 años. En el presente caso parece que el factor desencadenante del elemento de recurrencia es la meteorología (circunstancias no comerciales). En el caso de condiciones meteorológicas diferentes, las actividades de perforación podrían llevarse a cabo de forma continua y finalizarían al cabo de 15 meses. Por tanto, la empresa se ve forzada a operar solamente durante 3 meses al año, durante 5 años. ¿El hecho de que las circunstancias no comerciales (meteorología) desencadenan el elemento de recurrencia, justifica un resultado diferente de aquellos casos en que la recurrencia se debe meramente a motivos comerciales? El mero hecho de que una actividad se lleva a cabo durante un período de tiempo muy limitado y durante varios años consecutivos no debería ser suficiente para que la actividad sea considerada EP en el Estado de la fuente, a menos que esta actividad exceda un mínimo de presencia dentro de un período limitado de referencia.<sup>72</sup>

La segunda excepción es la de las actividades encuadradas en un negocio que se lleva a cabo exclusivamente en el país en cuestión. Según los Comentarios, en tales circunstancias, es probable que el negocio dure poco tiempo debido a su naturaleza, pero al desarrollarse enteramente en un determinado país su conexión con este país es muy fuerte.

A fin de ilustrar esta segunda excepción, el borrador de 2011<sup>73</sup> establece un ejemplo. Se trata Claudia<sup>74</sup>, residente en el Estado R, que se da cuenta de que se va a rodar un documental televisivo en un pueblo del Estado S, en el cual sus padres poseen una casa de grandes dimensiones. El documental televisivo requerirá la presencia de una serie de actores y técnicos en dicho pueblo durante un período de 4 meses. Por ese motivo

---

72. PERDELWITZ, 2013, pág. 6 y 7.

73. OCDE, 2011, pág. 17.

74. El ejemplo de Claudia fue desarrollado en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) en 2009, que trató cuestiones relativas al EP.

Claudia decide transformar la casa de sus padres en un pequeño restaurante, el cual explotará como única propietaria. Esta es la única actividad de negocio que se ha llevado a cabo, y no tiene intención de llevar a cabo otras actividades en el futuro, por lo tanto, el restaurante será el lugar donde se llevará a cabo totalmente la actividad empresarial. Por lo tanto, la cafetería será el único lugar donde se llevará totalmente la actividad empresarial. En ese caso, se podría considerar que se cumple el requisito de tiempo para un EP, ya que el restaurante opera durante toda la existencia de ese negocio en particular.

Sin embargo, en el ejemplo se establece que este no sería el caso si una empresa residente del Estado R, que explota varias instalaciones de catering en el Estado R, explotara asimismo una cafetería en el Estado S durante un evento deportivo internacional que tiene una duración de 4 semanas.

Como podemos observar en el ejemplo, los elementos clave son que la actividad se lleva a cabo exclusivamente en el Estado de la fuente, y que el restaurante será explotado solamente durante la presencia de los actores y técnicos del documental televisivo en el pueblo. Por lo tanto, el servicio de catering se limita a un período de tiempo específico, es decir 4 meses, no teniendo la intención de seguir una vez transcurridos. Lo cierto es que da la impresión de que no se da ninguna importancia al período de 4 meses, sino a que la actividad se está llevando a cabo exclusivamente en el Estado de la fuente. Eso se desprende asimismo de la excepción en el ejemplo del caso del evento deportivo internacional que tiene una duración de 4 semanas, dándose más importancia al hecho de que la actividad se lleva a cabo exclusivamente en el Estado de la fuente. ¿Y si la actividad dura solamente 1 día? En base al ejemplo, se podría concluir que 1 día sería suficiente, siempre y cuando la actividad se desarrolle exclusivamente en el Estado de la fuente, y durara lo que dure la presencia del equipo del documental en nuestro caso, o lo que dure la feria, evento deportivo etc.

Por lo tanto, si una persona decide convertirse en empresario temporal vendiendo perritos calientes en la Super Bowl (la final del campeonato de fútbol americano), teniendo en cuenta que la actividad se desarrolla exclusivamente en el Estado de la fuente, y que la actividad tiene la misma duración que la final, este empresario temporal tendría un EP. Sin embargo, si una multinacional especializada en la prestación de servicios de catering hace lo mismo, no tendría un EP, por el hecho de que no realiza su actividad exclusivamente en ese Estado, y por el hecho de que está realizando la actividad

temporalmente en el mismo. No se puede justificar, en absoluto, que el Estado de la fuente trate la actividad llevada a cabo por un pequeño empresario durante un minúsculo periodo temporal, 1 día, como una actividad que no se lleva a cabo de forma meramente temporal. Asimismo, tampoco se puede justificar un tratamiento distinto por el hecho de que un empresario realiza su actividad de forma exclusiva en un Estado, o en cambio, por el hecho de que realiza dicha actividad asimismo en otro. La única justificación posible parece ser la recaudatoria. Si nos fijamos en el ejemplo del empresario aficionado al fútbol americano, nos daríamos cuenta de que en su Estado de residencia puede tener problemas a la hora de hacer cumplir sus derechos de imposición sobre la renta de dicho empresario que realiza una actividad durante un periodo cortísimo de tiempo. El Estado de residencia tendría que confiar en la honestidad de este empresario y su notificación voluntaria de las rentas generados en el extranjero en su declaración anual de impuestos. Teniendo en cuenta que la renta obtenida por nuestro pequeño empresario no sería muy grande podría ignorar su obligación de presentar la correspondiente declaración, y como consecuencia, no pagaría impuestos. A la vista de lo anterior, el Estado de la fuente podría estar en mejor posición a la hora de recaudar rentas derivadas de actividades empresariales de una duración tan limitada. Sin embargo, si consideramos el progresivo intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados, y las tecnologías de la comunicación de hoy en día, dicho postura no parece ser muy convincente.

## **2.2 SUPUESTOS QUE *PRIMA FACIE* CONSTITUYEN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art.5.2)**

Este apartado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, *prima facie* de EP. Dichos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el apartado 1.<sup>75</sup>

Concretamente se establece que la expresión “establecimiento permanente” comprende:

- a) las sedes de dirección;

---

75. Párrafo 12 de los Comentarios del Art.5.

- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

El art.5.2 del MC OCDE y los correspondientes Comentarios, sin embargo, sí que hay que mencionar dos cuestiones que han sido zanjadas a través de del borrador de 2012.<sup>76</sup>

Determinados Estados no miembros de la OCDE, han expresado su opinión de que los ejemplos dados constituyen automáticamente un EP. La OCDE ha reiterado su postura que los ejemplos dados no constituyen automáticamente un EP, sino que tienen que interpretarse en base al apartado 1 del art.5, por lo tanto, existirá un EP siempre y cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos del art.5.1 que vimos anteriormente. A ese fin, lo que se ha hecho es modificar levemente el párrafo 12 de los Comentarios reforzando dicha postura.<sup>77</sup>

Asimismo, han existido dudas con respecto a las sedes de dirección. A ese fin se ha trabajado en base a un ejemplo desarrollado en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) en 2009, que trató cuestiones relativas al EP.

Se trata de ACO, una empresa residente del Estado S, propietaria de todas las acciones de BCO, una residente del Estado R. Ambas empresas forman parte del grupo multinacional ACO. Una parte de las funciones administrativas del grupo multinacional se han centralizado en la sede de ACO ubicado en el Estado S. La contabilidad, los servicios legales, y la mayoría de las funciones de recursos humanos de BCO han sido prestadas través de los empleados de ACO que trabajan en esta sede. Las autoridades fiscales del Estado S argumentan que, puesto que la sede de ACO constituye la sede de dirección de BCO, BCO tiene un EP en el Estado de S en base al art.5.1 y el art.5.2 a) del MC OCDE.

---

76. OCDE, 2012, pág. 24 y 25.

77. OCDE, 2012, pág. 24.

Según la OCDE el problema que subyace en el ejemplo es el significado de “a disposición de”, que tratamos anteriormente, y que es resuelto directamente en el párrafo 42 de los Comentarios del Art.5, llegando a la conclusión de que dicho ejemplo no constituye un EP. En el párrafo 42 de los Comentarios se establece literalmente lo siguiente:

*Si bien pueden ponerse a disposición de una sociedad de un grupo multinacional locales pertenecientes a otra sociedad del grupo y estos pueden, sin perjuicio de las demás condiciones estipuladas en el artículo 5, constituir un establecimiento permanente de la primera sociedad si la actividad de esta se realiza mediante ese local, resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios (por ejemplo, servicios de gestión) a otra sociedad del grupo como parte de su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio. En este caso, el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta. Por tanto, ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio. De hecho, el que las actividades propias de una sociedad en un lugar determinado puedan proporcionar un beneficio económico a la actividad de otra sociedad no significa que esta última realice su actividad empresarial a través de tal lugar: evidentemente, una sociedad que se limite a adquirir piezas producidas o servicios prestados por otra sociedad en un país diferente no tendría un establecimiento permanente en ese país por ese exclusivo hecho, incluso si se estuviera beneficiando de la fabricación de esas piezas o de la prestación de esos servicios.*

En definitiva, el art.5.2 del MC OCDE prevé una lista no exhaustiva de ejemplos que en principio constituyen EP siempre y cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos de la definición general de EP del art.5.1.

## 2.3 **OBRAS O PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN O INSTALACIÓN (Art.5.3)**

Tras presentar una serie de ejemplos que *prima facie* constituyen EP, en el art.5.3 del Modelo, se establece una limitación del EP de definición general del art.5.1. Se establece que una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye EP si su duración excede de doce meses.

Respecto a este apartado los Comentarios asimismo establecen unas aclaraciones que dividiremos en los siguientes puntos:

1. Alcance de la obra o proyectos de construcción o instalación.
2. Control de plazo.
3. El impacto de los subcontratistas.

En primer lugar, la expresión proyectos de construcción o instalación comprende<sup>78</sup>:

- La construcción o la rehabilitación de edificios, carreteras, puentes y canales.
- Tendido de conducciones.
- Excavación de terrenos.
- Dragado de fondos.
- Instalación de un equipo complejo en un edificio ya existente o en el aire.
- Planificación y supervisión *in situ* de una edificación.

Respecto al control de plazo hay que tener en cuenta las siguientes aclaraciones<sup>79</sup>:

- Se requiere un plazo mínimo de 12 meses para la existencia de un EP.
  - El criterio de los 12 meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto.
- Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el

---

78. Párrafa 17 de los Comentarios del Art.5.

79. Párrafos 16, 18, 19 y 20 de los Comentarios del Art.5.



tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel.

- Se aplica el principio de “coherencia comercial y geográfica”. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico. Con esta condición, una obra de construcción constituirá una unidad incluso si los pedidos los han realizado varias personas. La propia naturaleza de un proyecto de construcción o de instalación puede obligar al contratista a desplazar su actividad constantemente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza. Este sería el caso, por ejemplo, de la construcción de una carretera o de un canal, del dragado de un río o del tendido de conducciones. De forma análoga, cuando se montan las distintas partes de una estructura importante como puede ser una plataforma marítima en distintos lugares de un país y se remolcan a otro emplazamiento del citado país para su montaje final, estas operaciones se inscriben dentro de un proyecto único. En tal caso es indiferente que el equipo de trabajo no esté durante doce meses en un determinado emplazamiento. Las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y este debe ser considerado como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más de doce meses.
- Una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, estando incluidos en ella los trabajos preparatorios realizados en el país donde debe levantarse la construcción. Por regla general la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o se abandonan definitivamente.
- No puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente, ya sea por mal tiempo, problemas de provisión de materiales, huelgas, situaciones inesperadas o interrupciones.

En cuanto al impacto de los subcontratistas<sup>80</sup>:

---

80. Párrafo 19 de los Comentarios del art.5.

- Si una empresa (contratista general) encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata partes de tal proyecto a otras empresas (subcontratistas), el tiempo empleado en la obra por cada subcontratista debe considerarse como el tiempo empleado por el contratista general de la obra.
- El propio subcontratista tendrá un establecimiento permanente si la duración de sus actividades en la obra excede de doce meses.

Sin lugar a dudas la aclaración más relevante es la aclaración en que se establece que el criterio de los 12 meses se aplicará separadamente a cada obra y proyecto, cuyas consecuencias veremos a continuación, y la aclaración respecto al cómputo del tiempo pasado por los subcontratistas en el Estado de la fuente, como tiempo empleado por el contratista.

Empecemos por la segunda aclaración, poniendo un par de ejemplos que nos ayudarán a comprender mejor dicha regla.

En primer lugar, nos encontramos con una empresa (contratista), que subcontrata la obra o el proyecto a otra empresa (subcontratista). El tiempo empleado en la obra o proyecto por parte de la empresa contratista es de 2 meses, mientras que el tiempo empleado en la obra o proyecto por parte de la subcontratista, es decir, la duración de sus actividades es de 11 meses. En este ejemplo, la empresa subcontratista no tendría un EP, puesto que el tiempo empleado en la obra o proyecto no excede de los 12 meses. Sin embargo, la empresa contratista sí que tendría un EP, puesto que el tiempo del contratista se le suma al tiempo empleado por la misma, lo que daría un total de 13 meses, excediéndose los 12 meses.

En el segundo ejemplo, sin embargo, el tiempo empleado por la empresa subcontratista es de 13 meses por lo que ambos, tanto contratista como subcontratista tendría un EP, puesto que en los dos casos se excede el plazo de 12 meses.

En los Comentarios, sin embargo, se nos habla de la subcontratación de “partes de la obra”. ¿Existiría un EP en el caso de una subcontratación total de la obra? Veamos un ejemplo. A una empresa española se le encarga la realización de una obra en la India. La empresa española subcontrata totalmente la realización de la obra a otra empresa española, la cual debido al contacto que mantiene con constructoras indias, asimismo

subcontrata parcial o totalmente la obra con una o varias de dichas constructoras. En el presente caso, es muy probable que la contratista principal no tenga ninguna presencia física en la Estado de la fuente (India). ¿Sería posible en este caso hablar de la existencia de un EP? Algunos autores han defendido la postura de que es necesaria una presencia mínima por parte de la contratista general en el Estado de la fuente. No se requeriría que la contratista general llevase a cabo una actividad de construcción real, sin embargo, como mínimo sería necesario que la contratista general llevase a cabo las actividades de planificación y supervisión de la obra (presencia física mínima) para poder defender la existencia de un EP. Otros autores, sin embargo, han defendido la postura de que el elemento principal que justifica la existencia de un EP, es la responsabilidad legal general que tiene el contratista general con respecto al cliente, que, independientemente de si el subcontratista o subcontratistas llevan a cabo o no el trabajo real en el Estado de la fuente, implica la disponibilidad abstracta de la obra por parte del contratista general. Por lo tanto, lo que se hace es sustituir el criterio de la presencia física por el criterio de la responsabilidad legal. Esta última parece ser la postura adoptada por la OCDE, equiparando los subcontratistas con los empleados que tienen una relación laboral con la empresa o con los agentes dependientes. Esta postura, no casa muy bien con la lógica general del art.7 del MC OCDE, que como ya vimos anteriormente, sostiene el principio de que la renta empresarial de una empresa extranjera no puede ser sometida a gravamen por un Estado a menos que se cree un vínculo económico suficiente entre la empresa extranjera y ese Estado, que va a justificar que este último someta a gravamen las rentas empresariales que tengan origen en el mismo. Desde una perspectiva lógica, se requiere una cierta presencia física. Asimismo, el art.5 del MC OCDE, apoya este razonamiento, estableciendo que la única excepción en la que no se requiere la existencia de un lugar fijo de negocios (art.5.1), es la regla en agentes dependientes, los cuales actúan en nombre de la empresa. Tampoco se puede equiparar a estos subcontratistas (en el caso de la subcontratación total), a los empleados que mantienen una relación laboral con la empresa o a los agentes dependientes, puesto que estos últimos realizan la actividad de la empresa principal, mientras que los subcontratistas realizan su propia actividad empresarial, pareciéndose más a los agentes independientes, que gozan de una independencia tanto jurídica como económica.<sup>81</sup>

---

81. PERDELWITZ, 2013, pág. 10 y 11.

Respecto a la aclaración en la que se establece que el criterio de los 12 meses se aplicará separadamente a cada obra y proyecto, se dice en los Comentarios que el umbral de los 12 meses ha dado lugar a abusos. En ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo. Además de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las medidas legislativas o judiciales antielusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.<sup>82</sup>

Respecto a esta cuestión hay que hacer una clara diferenciación entre dos modelos de negocio, concretamente el modelo contratista/subcontratista, y el “consortium model”, o modelo de consocio.

En el modelo contratista/subcontratista nos encontramos, como ya hemos dicho anteriormente con un contratista principal que subcontrata parte de la obra o proyecto a una o más empresas (subcontratistas). En este caso, como ya hemos visto el tiempo empleado por los subcontratistas en la obra o proyecto del Estado de la fuente se le suma al tiempo empleado por parte del contratista principal, a fin de considerar si se han excedido los 12 meses, por lo que esta regla prevista en los Comentarios supone en principio un blindaje ante un fraccionamiento abusivo de contratos con un propósito de no exceder el periodo de los 12 meses, y así no caer en el apartado 3 del art.5.

En el modelo de consorcio, por otra parte, nos encontramos con tres empresas independientes, aunque pertenecientes al mismo grupo, que suscriben, por ejemplo, tres contratos independientes, cada uno de 11 meses de duración, respecto a la realización de una misma obra o proyecto para el mismo cliente. Como ya vimos, el criterio de los 12 meses se aplica de forma separada a cada obra o proyecto, y en el presente caso nos encontramos con tres contratos de tres empresas independientes, aunque pertenecientes al mismo grupo, por lo que cada contrato será examinado de forma separada a fin de comprobar si se excede o no el período de los 12 meses. En nuestro caso cada contrato dura 11 meses, y al no existir subcontratación, no existe tiempo empleado por

---

82. Párrafo 18 de los Comentarios del art.5.

subcontratistas para ser sumado al contratista principal. De este modo vemos cómo es posible eludir el periodo de los 12 meses, fraccionando abusivamente el contrato con un mismo cliente, en tres contratos, cada contrato suscrito con tres empresas independientes del mismo grupo empresarial.

Para este tipo de situaciones los Comentarios nos hablan sobre la posibilidad de aplicar, según las circunstancias, las medidas legislativas o judiciales antielusión. Muchos Estados tienen medidas legislativas anti-abuso, o aplican su doctrina jurisprudencial a fin de luchar contra este tipo de prácticas abusivas. Para no ir más lejos, la propia Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria prevé una cláusula general antielusión o antiabuso, bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma en su art.15, que el ámbito internacional generalmente recibe el nombre de GAAR (General Antiavoidance Rule). Sin embargo, hay que decir que ha existido un largo debate sobre la interacción de estas GAAR o cláusulas generales antielusión o antiabuso con los CDI, concretamente en el caso de la aplicación unilateral de estas cláusulas, por las serias preocupaciones sobre la inestabilidad creada por la anulación de las obligaciones en los CDI. En vez de discutir la interacción de esas cláusulas generales antielusión o antiabuso con los CDI, la OCDE ha optado por introducir una cláusula antiabuso en el propio MC OCDE vía Plan BEPS<sup>83</sup>, cuya redacción no tiene nada de original, puesto que es muy parecida a cláusulas generales antielusión o antiabuso ya existentes (CDI de Reino Unido), sin embargo, con una redacción algo más agresiva y amenazante. Concretamente la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, en uno de sus puntos, trata de forma directa el problema del fraccionamiento abusivo de contratos<sup>84</sup>. En la Acción 7 del Plan de Acción BEPS la OCDE ha decidido no hacer ningún cambio a los Comentarios, sino aplicar a este tipo de situaciones la cláusula antiabuso PPT (Principle Purpose Test), sobre la que se ha trabajado en la Acción 6 del Plan Acción BEPS, añadiendo para la misma un ejemplo para el caso del fraccionamiento abusivo de contratos que se expondrá más abajo<sup>85</sup>.

---

83. La OCDE presentó en julio de 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a las BEPS y que recibió el respaldo en la Cumbre del G20 de San Petersburgo de 2013. En este plan de acción se incluían quince medidas cuyo desarrollo debía permitir combatir el problema de la evasión fiscal de las empresas multinacionales. Ver aquí: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

84. OCDE, 2015, pág. 42.

85. En realidad, en la Acción 6 se introducen dos cláusulas generales antiabuso. La cláusula LOB (limitación de beneficios), y la cláusula PPT, además de otras cláusulas antiabuso sobre casos muy específicos.

Veamos brevemente en qué consiste la PPT. La cláusula dice literalmente lo siguiente<sup>86</sup>:

Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá *beneficio* en virtud de este Convenio respecto de una renta o de capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que la obtención de dicho beneficio fue *uno de los los propósitos principales* de cualquier *acuerdo o transacción* que originó *directa o indirectamente* dicho beneficio, *a menos que* se demuestre que conceder el beneficio en estas circunstancias, hubiera estado en conformidad con el objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio.

- Esta PPT, lo que hace es incorporar principios previstos en los Comentarios del art.1 del MC OCDE.
- Complementa y no obstaculiza la cláusula LOB (Clausula de limitación de beneficios).
- Permite a los Estados luchar contra la utilización abusiva de los CDI, incluso cuando su normativa interna no lo permite.
- Asegura la aplicación de los CDI de acuerdo a la finalidad para la cual han sido suscritos.
- Se establece una excepción, que es que dicho beneficio sea de conformidad con el objeto y el fin de la disposición del Convenio.

La cláusula nos está hablando de “*beneficio*” (en el sentido de ventaja). Debe hacerse una interpretación amplia. Se trata por ejemplo de las limitaciones en cuanto al sometimiento a gravamen establecidas al Estado de la fuente desde el art.6 hasta el art.22, los métodos de eliminar la doble imposición del art.23, la no discriminación establecida en el art.24, o cualquier otro beneficio o ventaja previstos en el Convenio.<sup>87</sup>

También nos habla de cualquier “*acuerdo o transacción*” que originó “*directa o indirectamente*” dicho beneficio. Acuerdo o transacción debe interpretarse en sentido

---

86. OCDE, 2015, pág. 55.

87. OCDE, 2015, pág. 56.

amplio e incluir cualquier acuerdo, entendimiento, esquema, transacción o serie de transacciones, tengan o no fuerza legal. Directa o indirectamente asimismo debe interpretarse ampliamente, estableciéndose que dicha interpretación es deliberada. Indirectamente sería el caso de un préstamo, por motivos comerciales legítimos, que es trasferido a otra parte residente en un Estado con un tipo de retención menor o sin retención (CDI), (si uno de los propósitos ha sido el tipo de retención menor o nula). Esto sería un caso de “*treaty shopping*”.

También se habla de “*uno de los propósitos principales*”. La OCDE no nos está hablando del propósito único o del propósito principal, tal y como estábamos acostumbrados de otras cláusulas generales antielusión o antiabuso ya existentes. No tiene por qué ser el propósito único o principal del acuerdo o transacción, sino que es suficiente que al menos uno de los propósitos principales sea obtener el beneficio. Se trata de una cuestión de hecho teniendo en cuenta las circunstancias que envuelven el acuerdo o la transacción, teniéndose en cuenta la finalidad o el objetivo de todas las partes involucradas. Por ejemplo, una persona puede vender una propiedad, por diversas razones, pero si antes de la venta, esa persona se convierte en un residente de uno de los Estados contratantes y uno de los propósitos principales para hacerlo era obtener un beneficio en virtud del Convenio, no pasaría el test, aunque de hecho haya otros propósitos principales para el cambio de residencia, tales como facilitar la venta de la propiedad o la reinversión de las ganancias. Por lo tanto, vemos que se trata de un test más agresivo y amenazante, a fin de que sea más fácil para las autoridades tributarias a la hora de poner a prueba el comportamiento de los contribuyentes en contra de la prueba objetiva. Un propósito no será un propósito principal cuando es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que la obtención del beneficio no era un factor determinante y no habría justificado un acuerdo o transacción que tienen, por sí solos o en conjunto con otras transacciones, como resultado el beneficio. En particular, cuando un acuerdo está ligado al núcleo de una actividad principal, y su forma no ha sido impulsada teniendo en cuenta consideraciones respecto a la obtención un beneficio, es poco probable que su propósito principal sea obtener ese beneficio<sup>88</sup>

---

88. OCDE, 2015, pág. 58.

Por último, se establece una excepción, “*al menos*” que dicho beneficio sea de conformidad con el objeto y el fin de la disposición del Convenio.

Aquí hay que tener en cuenta una cuestión esencial, y es que la PPT podría ir en contra de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Concretamente en el caso Cadbury Schweppes<sup>89</sup>, el Tribunal limita el alcance de las medidas antiabuso a los montajes puramente artificiales, por lo que las actividades económicas efectivas están protegidas por los derechos y libertad fundamentales de la UE. Establece literalmente lo siguiente:

“Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado. Por consiguiente, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.”

A este fin, la Comisión Europea, presentó una recomendación el 1 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra el uso indebido de CDI, en la que se propone la siguiente redacción de la cláusula PPT<sup>90</sup>:

Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá beneficio en virtud de este Convenio respecto de una renta o de capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que la obtención de dicho beneficio fue uno de los propósitos principales de cualquier

---

89. CADBURY SCHWEPPE Y CADBURY SCHWEPPE OVERSEAS , 2006. Ver aquí: [Link Sentencia Cadbury Schweppes](#)

90. EUROPEAN COMMISSION, 2016. Ver aquí: [Link COMMISSION RECOMMENDATION](#)



acuerdo o transacción que originó directa o indirectamente dicho beneficio, a menos que se demuestre que *refleja una auténtica actividad económica* o que conceder el beneficio en estas circunstancias, hubiera estado en conformidad con el objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio.

Por lo tanto, la Comisión Europea propone para los Estados Miembros de la Unión Europea otra excepción, a fin de ser consecuentes con la jurisprudencia del TJUE, y por tanto con los derechos y libertades de la Unión Europea, protegiendo así las actividades económicas efectivas.

Veamos por último el ejemplo que dado por la Acción 7 del Plan BEPS, a fin de ilustrar la aplicación de la cláusula PPT en el caso concreto de los fraccionamientos abusivos de contratos.<sup>91</sup>

RCO es una empresa residente en el Estado R. Se ha presentado con éxito una oferta para la construcción de una planta de energía para SCO, una empresa independiente residente en el Estado S. Se prevé que el proyecto de construcción tenga una duración de 22 meses. Durante la negociación del contrato, el proyecto se divide en dos contratos diferentes, cada uno con una duración de 11 meses. El primer contrato se celebra con RCO y el segundo contrato se celebra con SUBCO, una subsidiaria de nueva incorporación perteneciente totalmente a RCO y residente en el Estado R. A petición de la SCO, que quería asegurarse de que RCO sería responsable contractualmente respecto al cumplimiento de los dos contratos, en los acuerdos contractuales se establece que RCO es responsable solidariamente junto a SUBCO respecto al cumplimiento de las obligaciones contractuales de SUBCO en virtud del contrato SUBCO-SCO.

Según la OCDE, en este caso, a falta de otros factores o circunstancias que demuestren lo contrario, sería razonable concluir que el fraccionamiento de los contratos es con el objetivo de obtener el beneficio del Convenio establecido en el párrafo 3 del art.5, por lo que la concesión del beneficio en estas circunstancias, sería contraria al objetivo y finalidad del párrafo que establece la no existencia de un EP si no se excede el periodo de 12 meses. En definitiva, a falta de otros factores o circunstancias que demuestren lo contrario (las dos excepciones establecidas en la cláusula PPT, que esté en

---

91. (OCDE, 2015)

conformidad con el objetivo y finalidad de la disposición, o se trate de actividad económica efectiva), se trataría de un fraccionamiento de contratos abusivo por lo que no pasaría el test de la cláusula PPT.

Sin embargo, teniendo en cuenta la enmienda a la cláusula PPT por parte de la Comisión Europea, es más que dudosa su aplicación en el presente caso, puesto que a pesar de que uno de los motivos principales sea evitar el estatuto de EP, se refleja una auténtica actividad económica.

## **2.4 DEFINICIÓN NEGATIVA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art.5.4)**

En el apartado 4 del art.5 del MC OCDE se establecen una serie de actividades que por su carácter preparatorio o auxiliar no van a constituir EP.

Así, en el apartado 4 se establece literalmente lo siguiente:

No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Como en cada apartado del art.5, los Comentarios hacen unas cuantas aclaraciones sobre estas excepciones de actividad específica y son las siguientes:

1. El apartado enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general formulada en el apartado 1 del art.5 y que no constituyen EP, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas estas actividades tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar.
2. Tienen como objeto evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar.
3. Aunque en algunos casos dicho lugar de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, los servicios que presta son tan ajenos a la obtención del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo.
4. A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa, por lo que hay que hacer un estudio separado de cada caso.

Si nos fijamos detenidamente en el apartado 4, nos daremos cuenta de que el apartado nos dice que no existirá un EP (aunque se cumplan todos y cada uno de los

requisitos establecidos el apartado 1 del art.5 que vimos anteriormente), si cada una de las actividades enumeradas de la letra a) a la letra d), es la única actividad llevada a cabo por la empresa (con el único fin), pero no somete a estas actividades a la condición adicional de que sean de un carácter preparatorio o auxiliar. De hecho, las palabras “preparatorio” y “auxiliar” aparecen solamente en la letra e) y f) del apartado, pero no en las letras a) a la d).

La cuestión es si el apartado 4 del art.5 del MC OCDE, se aplica de forma automática si una empresa lleva a cabo en el Estado de la fuente las actividades establecidas de la letra a) a la letra d), o además dichas actividades están sometidas al requisito o condición adicional de que sean de carácter preparatorio o auxiliar. La OCDE se pronunció sobre esta cuestión en el borrador de 2012<sup>92</sup>, llegando a la conclusión de que la redacción de las letras a) a d) no apoya la idea de que la aplicación de esos apartados estaba sujeta a la condición adicional de que la actividad correspondiente sea de carácter preparatorio o auxiliar, que sí que era una condición que se incluyó expresamente en los apartados e) y f). Por lo tanto, acordó que el Comentario debe modificarse para aclarar que los apartados a) a d) no estaban sujetos a la condición adicional de que las actividades a las que se refieren dichas letras ser de carácter preparatorio o auxiliar.

Veamos un ejemplo muy sencillo sobre estas consideraciones. Se trataría de la empresa ACO residente en el Estado R. ACO tiene a su disposición a título de propietaria una instalación en el Estado S, cuya actividad es la de almacenaje y posterior entrega de bienes o mercancías pertenecientes a ACO. Según la OCDE, por el mero hecho de que la actividad de almacenaje y posterior entrega se encuentra en la letra a) del apartado 4 del art.5, y que es la única actividad que realiza ACO en el Estado de la fuente, la excepción prevista en el apartado 4 se aplica automáticamente, sin entrar en considerar si la actividad es una actividad preparatorio o auxiliar, o si en cambio se trata del núcleo de la actividad empresarial de ACO. Esto es fundamental, sobre todo para las empresas plenamente sumergidas en la economía digital como, por ejemplo, Amazon.

Sin embargo, la OCDE dio una vuelta de 180 grados en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS<sup>93</sup>, en la cual sin entrar a considerar cuál era la finalidad original de las

---

92. OCDE, 2012, pág. 28.

93. OCDE, 2015, pág. 28.

excepciones establecidas de la letra a) a la letra d) del apartado 4 del art.5 (sin entrar a considerar si la finalidad original era la aplicación automática o el sometimiento a las actividades a la condición adicional del carácter preparatorio o auxiliar), llega a la conclusión de que es importante abordar las situaciones en que estas excepciones dan lugar a fenómenos BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios), por lo que es necesario modificar el apartado 4 del art.5 del MC OCDE, para que todas las actividades del mismo estén sometidas a la condición adicional de ser de carácter preparatorio o auxiliar, y para ello hay que aclarar en los Comentarios el significado de la expresión “preparatoria o auxiliar”, a través de algunos ejemplos. En otras palabras, lo que pretende la OCDE es abordar aquellas situaciones en que las multinacionales se aprovechan de las excepciones de actividad específica del apartado 4 del art.5, cuando la actividad que realizan en el Estado de la fuente no se puede considerar que tenga un carácter meramente preparatorio o auxiliar, sino que se trata del núcleo de la actividad empresarial.

Antes de profundizar en el análisis de las medidas propuestas por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS respecto al apartado 4 del art.5 del MC OCDE, hay que tener en cuenta que las medidas adoptadas no fueron la primera opción, sino que se estaba planteando la introducción de un nuevo nexo que es el de la presencia digital significativa.

El avance de las TIC (Tecnologías de la Información y Comunicación) y su influencia en las operaciones exclusivamente digitales conllevan situaciones novedosas en las que el concepto actual de EP parece resquebrajarse ya que, debido a la imposibilidad de sujeción de las rentas en base al MC OCDE, la capacidad recaudatoria de las Administraciones tributarias se ve mermada y conlleva una pérdida de ingresos fiscales en las arcas públicas.

La necesidad de avanzar ahora hacia un nuevo concepto de EP redefiniendo los elementos que lo configuran resulta imprescindible puesto que conforme a los parámetros actuales (lugar fijo de negocios) parecen no tener cabida las novedosas prácticas basadas en los modelos de negocio virtuales. Como consecuencia del carácter internacional de las transacciones comerciales y el uso de las nuevas tecnologías, el concepto de EP está perdiendo parte de su efectividad y resulta necesario el análisis de ciertas casuísticas como, entre otras, la relación entre la página web y el servidor y la presencia digital significativa como criterio de sujeción de las rentas en un determinado territorio.

La presencia digital significativa como criterio de sujeción de las rentas en un determinado territorio se reflejó en un primer momento en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de 2014<sup>94</sup>. En la Acción 1 “Abordar los retos de la economía para la imposición” se establecía literalmente lo siguiente:

Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. *Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector.*

Sin embargo, la idea de introducir un nuevo criterio de conexión como la presencia digital significativa es finalmente abandonada optándose por la modificación del apartado 4 del art.5 de MC OCDE en el que se establecen la actividades preparatorias y auxiliares, lo que evidencia claramente que no nos encontramos ante un replanteamiento de la figura del EP sino un mero parcheo de la misma.

Veamos en primer lugar el comentario propuesto en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS sobre el concepto de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, que es sin duda el comentario más importante.<sup>95</sup> Hasta ahora los Comentarios, como hemos visto anteriormente nos decían que a menudo es difícil distinguir entre las actividades que

---

94. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de 2014. Disponible aquí: <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>

95. OCDE, 2015, pág. 30.

tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen, y que el criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Lo cierto es que el comentario es bastante ambiguo. En el nuevo comentario, sin embargo, la OCDE profundiza algo más diciendo lo siguiente:

Como regla general, una actividad tiene carácter preparatorio cuando se lleva a cabo bajo en miras de la ejecución de aquello que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Puesto que la actividad preparatoria antecede a otra actividad, será a menudo ejecutada durante un periodo corto de tiempo, la duración de este periodo dependerá de la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Sin embargo, puede que no siempre sea así, ya que es posible llevar a cabo una actividad en un lugar determinado durante un periodo de tiempo sustancial en preparación de actividades que se llevarán a cabo en otro lugar. Por ejemplo, una empresa constructora que forma a sus trabajadores en un lugar antes de enviarlos a otros lugares de trabajo lejanos situados en otros países, la formación que se lleva a cabo en el primer lugar constituye una actividad preparatoria para dicha empresa. Por otro lado, una actividad con carácter auxiliar corresponde generalmente a aquella que se ejecuta como apoyo, sin ser parte de la misma, de la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Es bastante improbable que una actividad que requiere una proporción importante de su activo o de trabajadores de la empresa pudiera ser considerada como de carácter auxiliar.

Veamos a continuación los ejemplos propuestos para las actividades de la letra a) a la d) que ilustran lo establecido en el nuevo comentario.<sup>96</sup>

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

El primer ejemplo trata de una empresa (por ejemplo, RCO), residente en el Estado R, que mantiene en el Estado S un gran almacén (se presume que lo mantiene en

---

96. OCDE, 2015, pág. 31 a 34.

título de propiedad o alquilado), en el que trabajan un número significativo de empleados, con el propósito principal de almacenaje y posterior entrega de los bienes propiedad de la empresa (RCO), la cual los vende online a clientes en el Estado S. Según la OCDE, la excepción de la letra a) no será aplicable, puesto que las actividades de almacenaje y posterior entrega, que se realizan a través de ese almacén, que representa un activo importante y requiere un número significativo de trabajadores, constituyen una parte esencial de la actividad de venta/distribución de la empresa, por lo que no tienen un carácter preparatorio o auxiliar, puesto que dicho carácter preparatorio o auxiliar se determina a la luz de factores que incluyen la actividad global de la empresa.

En primer lugar, nos dice que la empresa (RCO) mantiene un almacén, por lo que se presume que lo tiene en propiedad o alquilado, cumpliéndose el requisito de “a disposición de”, y por lo tanto encontrándonos ante un lugar fijo de negocios del art.5.1 del MC OCDE, es decir, un EP de definición general.

En segundo lugar, según la OCDE hay que considerar el tamaño de las instalaciones, en el ejemplo se trata de almacén de grandes dimensiones (representa un activo importante), en el cual trabajan un número significativo de trabajadores, y asimismo la actividad global de la empresa, que es la de venta/distribución online.

Es más que evidente que en el presente ejemplo la OCDE pretende abordar las multinacionales plenamente inmersas en la economía digital, como los modelos de negocios de venta/distribución online que dependen de la proximidad a los clientes, necesitando una estructura que garantice la entrega rápida de sus productos, por lo que mantener un almacén con el propósito de almacenaje y entrega rápida no se puede considerar como una actividad meramente preparatoria o auxiliar, sino más bien el núcleo de la actividad empresarial de estos modelos de negocio, puesto que precisamente este almacenaje y entrega rápida les da valor. El presente ejemplo se vería con mucha más claridad si sustituimos el nombre de la empresa RCO por Amazon.

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.



En este ejemplo se trata de una empresa logística independiente que tiene un almacén en el Estado S, en el cual almacena de forma continua bienes y mercancías pertenecientes a una empresa residente en el Estado R.

La OCDE divide este ejemplo en dos partes. En primer lugar, nos dice que el almacén no constituye un EP puesto que lugar de negocios no está “a disposición de” empresa por lo que el subpárrafo b) es irrelevante. Según la OCDE este subpárrafo es irrelevante en los casos en que existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa están gestionadas por otra persona en las instalaciones de esa otra persona, puesto que la empresa no tiene las instalaciones a su disposición, por tanto, no pueden constituir un EP para esa empresa. Lo que nos dice la OCDE es que en el caso de que el almacén sea de una empresa independiente, no existirá un EP, puesto que no se cumple el requisito de “a disposición de”, uno de los requisitos como ya hemos visto del apartado 1 del art.5 en el que establece el EP de definición general, y teniendo en cuenta que el apartado 4 es una mera limitación del apartado 1, el primero es irrelevante puesto que no existirá un EP. Por lo tanto, se puede decir que en situaciones normales de almacenaje no existirá un EP. La OCDE nunca había dicho algo parecido en los Comentarios.

Sin embargo, en la segunda parte del párrafo la OCDE no dice que cuando la empresa independiente le permite a la otra un acceso ilimitado a una parte separada del almacén con el fin de que esta última inspeccione o mantenga los bienes o mercancías almacenada en el mismo, el subpárrafo b) es aplicable y la cuestión de si un EP existe dependerá de si éstas actividades tienen un carácter preparatorio o auxiliar. Por lo tanto, la OCDE asume que, debido a ese acceso ilimitado a una parte separada del almacén para llevar a cabo las tareas de inspección y mantenimiento, se cumple el requisito de “a disposición de”. Cuando tratamos el requisito de “a disposición de”, en la propuesta de modificación en lo que respecta al requisito se hacía una diferenciación entre el permiso para utilizar las instalaciones, de forma continua y regular durante un período prolongado de tiempo, y llevando a cabo las actividades de la empresa, y el acceso<sup>97</sup>. En el primer caso la OCDE establecía que existía un EP, mientras que en el segundo no, debido a que la presencia de la empresa es tan intermitente o incidental que el emplazamiento no pueda ser considerado como un lugar de negocios de la empresa (por ejemplo, empleados de una empresa que tengan acceso a las instalaciones de las empresas asociadas las que

---

97. Pág.18 del trabajo.

visitan a menudo, pero sin trabajar en estas instalaciones durante un período prolongado de tiempo). Lo cierto es que, si tenemos en cuenta los criterios del borrador de 2012, es bastante dudoso de que con este acceso ilimitado al almacén se cumple el requisito de “a disposición de”, mientras que aquí se asume. Como ya dijimos anteriormente el borrador del 2012 no es un borrador final, y que el trabajo se suspendió puesto que ya se había puesto en marcha el Plan de Acción BEPS, por lo que se ha preferido esperar los trabajos finales del Plan BEPS. Por lo tanto, hay que esperar a que se presente el borrador final sobre los Comentarios del art.5, para ver si se aclaran los criterios sobre el requisito de “a disposición de”.

Una vez hayamos asumido que con el acceso ilimitado al almacén se cumplen los requisitos del art.5, y por lo tanto, nos encontramos ante un EP de definición general, la OCDE nos dice que la existencia o no de un EP dependerá de si las actividades llevadas a cabo por la empresa en el almacén tienen un carácter preparatorio o auxiliar, o en cambio constituyen el núcleo de la actividad empresarial. Sin embargo, los Comentarios acaban aquí, por lo que la OCDE otra vez nos deja en la duda. En el ejemplo se dice que el acceso ilimitado es para llevar a cabo la actividad de inspección de los bienes o mercancías, y no la actividad de almacenaje. ¿Si asumimos que la actividad de almacenaje y posterior entrega constituye el núcleo de la actividad empresarial (como en el caso de los modelos de negocio de venta/distribución), podríamos decir lo mismo para la actividad de inspección de las mercancías, teniendo en cuenta que el acceso ilimitado es precisamente con ese fin?

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

El ejemplo trata de existencias de bienes pertenecientes a la empresa RCO, residente en el Estado R, mantenidas por un “toll manufacturer”, situado en el Estado S a los efectos de ser procesadas por mismo. La OCDE reafirmando lo que decía en el borrador de 2012 respecto al requisito de “a disposición de”, respecto a los “contract manufacturer” y los “toll manufacturer”, considera que no existe un lugar fijo de negocios que está a disposición de RCO, por lo que no puede existir un EP. Según la OCDE, la mera presencia de bienes o mercancías pertenecientes a una empresa no significa que el lugar fijo de negocios donde se almacenan estos bienes o mercancías está a disposición de dicha empresa.

Sin embargo, si a RCO se permite acceso ilimitado a una parte separada de las instalaciones del “toll manufacturer” a los efectos de inspección y mantenimiento de los bienes almacenados en el mismo, la letra c) se aplicará y será necesario determinar si el mantenimiento por RCO de esos bienes y mercancías constituye una actividad auxiliar o preparatoria.

Por lo tanto, en estos casos nunca existirá un EP a no ser que se dé un acceso ilimitado a una parte separada de las instalaciones. La OCDE incluso pone otro ejemplo diciendo que no existirá un EP, en el caso de que RCO no es más que un distribuidor de productos fabricados por otras empresas puesto que en el caso el mero mantenimiento de los bienes y mercancías a efectos de ser procesadas o transformadas por otra empresa no sería una parte significativa e importante de la actividad global de RCO. Sin embargo, el comentario acaba aquí, y la OCDE no aclara qué entiende por “mero distribuidor”. ¿Qué pasaría si RCO además de la distribución realiza otras actividades, como por ejemplo la de garantía?

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

La primera parte del apartado se refiere al caso en el que las instalaciones son utilizadas con el único fin de comprar bienes o mercancías para la empresa. La OCDE prevé dos ejemplos totalmente contrapuestos.

El primer ejemplo es el de RCO, empresa residente en el Estado R, gran comprador de un producto agrícola producido en el Estado S, que vende desde el Estado R a distintos distribuidores situados en diferentes países. RCO mantiene una oficina de compras en el Estado de S. Los empleados que trabajan en esa oficina son compradores experimentados que tienen un conocimiento especial de este tipo de producto y los que visitan los productores en el Estado S, determinar el tipo/calidad de los productos de acuerdo a los estándares internacionales (que es un proceso difícil que requiere habilidades y conocimientos especiales) y suscriben los contratos para la adquisición de los productos por RCO. Según la OCDE, en este caso, a pesar de que la única actividad que se realiza a través de la oficina es la compra de productos para RCO, que es una actividad contemplada en la letra d) del apartado 4, no se aplica, y por lo tanto la oficina

constituye un EP, ya que la función de compras es una parte esencial y significativa de la actividad global del RCO.

El siguiente ejemplo, sin embargo, es justamente el contrario. RCO, también residente en el Estado R, que tiene una serie de grandes tiendas de descuento, mantiene una oficina en el Estado S durante un periodo de dos años a los efectos de investigar el mercado local y ejercer presión sobre el gobierno (lobbying) para los cambios que permitiría a RCO incorporar tiendas en el Estado de S. Durante ese período, los empleados de RCO, de vez en cuando compran suministros para su oficina. Según la OCDE, aquí sería de aplicación la letra f), puesto que la actividad global de la oficina tiene un carácter preparatorio.

La segunda parte del apartado se refiere a un lugar fijo de negocios que se usa exclusivamente para recoger información para la empresa.

Respecto a la información la OCDE dice que, cuando, por ejemplo, un fondo de inversión establece una oficina en un Estado exclusivamente para recoger información sobre posibles oportunidades de inversión en ese Estado, la recogida de información a través de esa oficina será una actividad preparatoria. La misma conclusión se alcanza en el caso de una empresa de seguros que establece una oficina únicamente para la recogida de la información, tales como información estadística, sobre los riesgos en un mercado en particular o en el caso de un bureau periodístico establecido en un Estado con el único fin de recopilar información sobre posibles nuevas historias sin participar en ninguna actividad de publicidad: en ambos casos, la recogida de información será una actividad preparatoria.

En definitiva, se puede apreciar a través de estos ejemplos bastante útiles, a pesar de que existen ciertas dudas como ya hemos apreciado, que la OCDE pasa de un enfoque conceptual del concepto de EP, a un enfoque más funcional o incluso económico, por lo que es necesario en el futuro realizar un análisis funcional mucho más detallado de las funciones llevadas a cabo, de los activos requeridos y asimismo, de las “significant people functions” (funciones humanas sustantivas), a fin de identificar los elementos significativos y esenciales de la actividad llevada a cabo, que contribuyen a la obtención de renta, a fin de atribuir dicha renta al EP.

Por último, ciertos Estados, han discrepado en cuanto a la propuesta de la OCDE, puesto que consideran que las preocupaciones sobre fenómenos BEPS surgen cuando hay una fragmentación de actividades entre partes relacionadas, por lo que estos casos pueden abordarse de forma efectiva a través de la incorporación de una regla anti-fragmentación, no siendo necesario incluir la condición adicional de que todas las actividades del apartado 4 tiene que ser de un carácter preparatorio o auxiliar. La OCDE dice que estos Estados, podrán adoptar una versión diferente del apartado 4, siempre y cuando incluyan la regla anti-fragmentación que dice literalmente lo siguiente<sup>98</sup>:

El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que es utilizado o mantenido por una empresa, si la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada realiza actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado contratante y

- a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente para la empresa o la empresa estrechamente relacionada con arreglo a las disposiciones del presente artículo, o
- b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no es de carácter preparatorio o auxiliar,

siempre que las actividades desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de una operación comercial cohesiva.

La OCDE en el borrador final no dice exactamente qué Estados han discrepado, por lo que habrá que esperar el instrumento multilateral tratado en la Acción 15 para adoptar de forma multilateral los cambios del Plan BEPS, que de una forma u otra preverá

---

98. OCDE, 2015, pág. 39.

la opción de escoger la regla anti-fragmentación y, por lo tanto, los Estados que opten por la misma.

### **3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE AGENTE DEPENDIENTE**

Para enfrentarse al art.5 hay que seguir los siguientes pasos:

Una vez que tengamos los hechos y circunstancias del caso, hay que preguntarse si existe un lugar fijo de negocios del apartado 1 del art.5, es decir un EP de definición general, o una obra de construcción o proyecto con una duración que excede de los 12 meses del apartado 3 del art.5, cumpliéndose todos y cada uno de los requisitos del apartado 1, puesto que el apartado 3 no es una modalidad distinta de EP, sino que es una mera limitación de la definición general de EP. En caso de que la respuesta sea positiva, nos encontraríamos con un EP de definición general, por lo que no haría falta ir a los apartados 5 y 6 del art.5. Si la respuesta es negativa, eso significaría que no nos encontraríamos ante un EP de definición general, sin embargo, podría existir un EP de Agente dependiente, puesto que para esta modalidad de EP no se exige la existencia de un lugar fijo de negocios, sino los requisitos que expondremos a continuación.

En caso de no encontramos tras la primera parte del análisis con un EP de definición general, hay que analizar si nos encontramos con un EP de Agente dependiente. Lo más razonable sería acudir directamente al apartado 6 del art.5, para ver si nos encontramos ante un agente independiente. Si nos encontramos ante un agente independiente, no haría falta ir al apartado 5, puesto que como el apartado 6 es una limitación del EP de Agente dependiente, no existiría un EP de esta modalidad. Sin embargo, en el caso de que no se cumplan los requisitos del apartado 6 (puesto que el intermediario o el agente recibe instrucciones detalladas de la empresa principal o depende económicamente del mismo), eso no significaría automáticamente que nos encontramos ante un EP de Agente dependiente, puesto que para que exista un Agente dependiente se tienen que cumplir todos y cada uno de los requisitos del apartado 5.

Según los términos del apartado 5, solamente las personas que cumplan las condiciones estipuladas pueden constituir un EP, con exclusión de cualesquiera otras. Sin

embargo, conviene tener en cuenta que el apartado 5 se limita a establecer un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un EP en un Estado. Si puede demostrarse que la empresa tiene un EP en el sentido de los apartados 1 y 2 (sin perjuicio de lo dispuesto por el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5.<sup>99</sup>

Como se dijo anteriormente, en el apartado 5 del art.5 del MC OCDE, se regula una modalidad distinta de EP, que es la modalidad de Agente dependiente, para cuya existencia no se requieren los requisitos del EP de definición general establecidos en el apartado 1 del artículo.

Se establece en el apartado 5 del MC OCDE literalmente lo siguiente:

No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

Por lo tanto, en base a lo expuesto se requiere:

1. Una *persona*.
2. Con *calidad distinta a un agente independiente*.
3. Que *actúa en representación de la empresa*.
4. Con facultades para *celebrar contratos en nombre de la empresa*.
5. Que *ejerza esa facultad de forma habitual*.
6. **No** lleve a cabo actividad *preparatoria o auxiliar*.

---

99. Párrafo 35 de los Comentarios del art.5.

Veamos brevemente las aclaraciones de los Comentarios respecto a cada uno de estos requisitos.

### 3.1 EL CONCEPTO DE PERSONA

El término incluye individuos, empresas y demás cuerpos de personas. Por lo tanto, las asociaciones, fundaciones, etc., también están cubiertos por el término, ya sea porque son las personas jurídicas a efectos fiscales (es decir, empresas), o porque constituyen otros cuerpos de personas.<sup>100</sup>

Se trata de personas que pueden ser empleadas de la empresa o no, no tienen por qué ser residentes en el Estado de la fuente, y por supuesto, tampoco es necesario que tengan un lugar fijo de negocios.<sup>101</sup>

Por último, es irrelevante que la persona tenga potestad, por ejemplo, para contratar personal para la empresa con objeto de asistirle en las actividades que efectúa para la misma o que esté autorizada para realizar, en nombre de ella, contratos análogos relativos exclusivamente a operaciones internas.<sup>102</sup>

### 3.2 CALIDAD DISTINTA DE UN AGENTE INDEPENDIENTE

No tiene que tratarse de un broker, un comisionista general o cualquier otro agente con estatuto independiente.<sup>103</sup> Por lo tanto, no tiene que tratarse de una de las personas establecidas en el apartado 6 del art.5, que veremos posteriormente. Hay que recordar que el apartado 6 es una limitación de la modalidad de EP de Agente dependiente

---

100. Art. 3, párrafo 1, letra a) del MC OCDE.

101. Párrafo 32 de los Comentarios del art.5.

102. Párrafo 33 de los Comentarios del art.5.

103. Apartado 6 del art.5 del Convenio.



### 3.3 ACTUACIÓN EN REPRESENTACIÓN DE LA EMPRESA

Este es el primer requisito fundamental. La persona tiene que actuar por cuenta o en representación de la empresa principal. Obviamente, esto excluye a la persona que trabaja para su propia empresa. Esto significa que el riesgo económico del contrato celebrado por el agente debe estar plenamente en la empresa principal. El agente recibe su comisión o remuneración y la empresa principal recibe los beneficios.

### 3.4 FACULTAD PARA CELEBRAR CONTRATOS EN NOMBRE DE LA EMPRESA

La frase “poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa” no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa, el apartado se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Por ejemplo, se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria.<sup>104</sup>

Por lo tanto, no es necesario que dicho contrato sea firmado literalmente en el nombre de la empresa principal, siempre y cuando obligue a la misma, directamente o por comportamientos tales como el cumplimiento real (posterior ratificación por parte de la empresa principal) de la mayor parte de acuerdos del intermediario o agente con terceros. Es aquí donde ha surgido la principal controversia, que ha llevado a modificar el concepto de EP vía Acción 7 del Plan BEPS como veremos posteriormente. Si una intermediaria obliga o vincula a la empresa principal cuando suscribe contratos con terceros, dependerá de la legislación que rige el contrato. Es decir, mientras que un lector del sistema de Derecho civil tiende a leer el término "vincular u obligar" en el contexto de la representación directa e indirecta (actuar en nombre de la empresa, o actuar en su propio

---

104. Párrafo 32.1 de los Comentarios del art.5.

nombre, ambos casos por cuenta de la empresa principal), un lector del sistema de Common law o Derecho Anglosajón, no reconoce esta distinción puesto que bajo el sistema de Common law, sólo en casos muy raros el intermediario o agente no vincularía la empresa extranjera, ya actúe en nombre de la empresa, ya actúe en su propio nombre.

El art.5.5 fue redactado originalmente en francés, incorporando el concepto de Derecho civil de la representación directa. Posteriormente fue traducido literalmente al inglés, y resultó un verdadero rompecabezas para los abogados del sistema de Common law, que no entienden situaciones en las que un agente no puede obligar a su principal mediante los contratos suscritos con terceros. Se trata de acuerdos tales como los acuerdos de "comisionista de representación indirecta" (muy comunes en Europa) que no existen en el Common law. En consecuencia, dichos acuerdos comisionistas están fuera del alcance del art.5.5 que incluye a todos los agentes del Common law y solo los que tienen autoridad para obligar a la empresa principal en el Derecho civil, es decir los comisionistas de representación directa.<sup>105</sup> Asimismo, el término de “obligar” o “vincular” a la empresa extranjera mediante el contrato suscrito por la empresa intermediaria o agente, no debe interpretarse en un sentido amplio a fin de entenderse como una vinculación económica, sino que debe interpretarse en el sentido de una vinculación legal, postura defendida en distintas sentencias europeas, dos de las cuales han tenido una enorme repercusión, y que son la *Sentencia del Caso Zimmer del Tribunal de Apelación Francés*<sup>106</sup>, y la *Sentencia del Caso Dell del Tribunal Supremo Noruego*<sup>107</sup>, que en definitiva, llegan a la conclusión de que un comisionista de representación indirecta no puede constituir un EP de Agente dependiente.

Es interesante acercarse brevemente a la doctrina administrativa y a la jurisprudencia española que identifican los problemas en este contexto de reconversión de filiales comercializadoras en comisionistas o incluso en determinados casos la combinación de la actividad comercial con la de fabricación.

A diferencia del Caso Zimmer francés y el Caso Dell noruego, en los que se llega a la conclusión de que no existe un EP, aplicando criterios más formalistas y legalistas de la figura del EP de Agente dependiente, en España la Dirección General de Tributos ha

---

105. BRAUNER, IBFD 2015, pág. 28.

106. Zimmer Ltd, 2010.

107. PETRUZZI & GREINECKER, 2012

puesto de manifiesto una interpretación mucho más dinámica del concepto de EP, determinando en algunas resoluciones vinculantes que para que hubiera un EP había que considerar si las actividades llevadas a cabo en España suponían un “asentamiento operativo complejo con coherencia económica”, alejándose de la interpretación estática que limitaba el EP a la existencia de un lugar fijo de negocios o un EP de Agente dependiente.

Ejemplos de esta interpretación dinámica son la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012: el Caso Dell español<sup>108</sup>, y Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2012: Caso Roche<sup>109</sup>.

En el Caso Dell español, el TEAC entiende que concurre un EP bajo la forma de un lugar fijo de negocios en España a consecuencia del “asentamiento empresarial complejo y sustancial”, un entramado implantado y asentado de manera estable en España, en claros términos de coherencia geográfica y empresarial derivado del despliegue de actividades de comercialización, fabricación y, asimismo, actividades complementarias en territorio español. A pesar de que el TEAC no recurre a la figura del EP de Agente dependiente, puesto que entiende la concurrencia de un EP entendido como un “asentamiento operativo complejo con coherencia económica”, sí que explora dialécticamente la posible existencia en España de un EP de Agente dependiente, dando cabida al comisionista en nombre propio y por cuenta ajena dentro de la figura del EP de Agente dependiente, asumiendo que la representación indirecta, contractualmente acordada, no imposibilita que se actúe vinculando a la entidad no residente. Por lo tanto, el TEAC llega a la conclusión contraria a la que se llega en el Caso Zimmer francés y en el Caso Dell noruego.

En el Caso Roche el Tribunal Supremo sostiene que existe EP, cuando una entidad no residente opera mediante una sociedad filial que fabrica, promociona y distribuye los productos por encargo de la primera. Sin embargo, el Tribunal Supremo no considera la existencia de un EP ni en base al almacén situado en España a través del cual la filial almacena y distribuye los productos pertenecientes a la entidad no residente, llegando a la conclusión de que se trata de una actividad meramente auxiliar, ni en base a la actividad

---

108. Caso Dell (España), 2012.

109. Caso Roche, 2012.

comercializadora vía la variante de EP de Agente dependiente. Lo que hace el Tribunal Supremo es considerar la existencia de un EP en base a la actividad de fabricación por encargo. Considera que la sociedad filial actúa por cuenta y orden de la no residente que produce en España bienes por medio de un Agente dependiente, que sigue sus instrucciones. Según el Tribunal Supremo la sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo las órdenes de la entidad no residente. Como se puede apreciar el Tribunal Supremo no utiliza el asentamiento complejo operativo en el cual se basa el TEAC, sino que considera la existencia de un EP de Agente dependiente apoyándose exclusivamente en la actividad productiva sin facultades de contratación con clientes.

### 3.5 CELEBRACIÓN DE CONTRATOS DE FORMA HABITUAL

El criterio de que un agente ha de ejercer “habitualmente” poderes para concluir contratos se sustenta en el principio implícito en el art.5, según el cual la presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio para poder considerar que mantiene ahí un EP y, por tanto, que su presencia justifica la obligación de tributar en ese Estado. El alcance y la frecuencia de la actividad necesarios para concluir que el agente “ejerce habitualmente” su potestad dependerán de la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la que representa. No es posible establecer una regla precisa para estimar la frecuencia. No obstante, esta determinación se puede realizar con el mismo tipo de factores mencionados en el párrafo 6.<sup>110</sup>

### 3.6 EXCEPCIÓN DE ACTIVIDADES PREPARATORIAS O AUXILIARES

Puesto que, en virtud del apartado 4, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios que se limite a los fines mencionados en dicho apartado se considera que no constituye un EP, una persona cuyas actividades se limiten a los mismos fines tampoco constituye un EP.<sup>111</sup> Por lo tanto, la existencia de un EP de Agente dependiente tiene dos límites, que

---

110. Párrafo 33.1 de los Comentarios del art.5.

111. Párrafo 33 de los Comentarios del art.5.

son, no tratarse de un agente independiente del apartado 6 del art.5. cuyas características veremos posteriormente, y no tratarse de una actividad meramente preparatoria y auxiliar de las del apartado 4 del art.5

#### **4. LOS COMISIONISTAS Y ESTRUCTURAS SIMILARES Y SU TRATAMIENTO EN LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS**

En las últimas décadas, en busca de un menor coste e innovación, las multinacionales han avanzado de manera constante desde un modelo de funcionamiento descentralizado hacia un modelo de funcionamiento centralizado, es decir, modelo en el que las funciones correspondientes a actividades valiosas de estrategia y control están centralizadas en un solo país. Por una parte, estos modelos operativos centralizados crean actividades económicas transfronterizas entre entidades del mismo grupo multinacional. Por otra parte, el paso a este modelo centralizado a menudo ha supuesto un impacto negativo en la rentabilidad de las entidades en los países en los cuales las funciones estratégicas o de riesgo se han desplazado a otro país.<sup>112</sup>

Las principales características de estos modelos centralizados son<sup>113</sup>:

- La centralización de las funciones y riesgos en un solo lugar o entidad local (principal)
- La sociedad central (principal) es responsable de controlar los riesgos clave, realizando funciones de gestión estratégica y la prestación de servicios centralizados, como las adquisiciones, desarrollo de productos y otros servicios de apoyo, tales como marketing, recursos humanos, asesoramiento legal o contabilidad y finanzas a nivel regional o de forma global.
- La propiedad de la propiedad intelectual reside en el principal.

En el presente caso nos centraremos con dos modelos de negocio centralizados, que son las compañías de prestación de servicios de marketing, y los agentes de ventas,

---

112.VREESWIJK & AI-LEEN, 2016, pág.17

113.VREESWIJK & AI-LEEN, 2016, pág. 18.

actuando estos últimos como comisionistas de representación indirecta, en los cuales, los riesgos tales como de mercado, de moneda y de inventario son soportados por la empresa principal.

Uno de las cuestiones abordadas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, es precisamente la de los comisionistas de representación indirecta. Según la OCDE en la Acción 7, se ha observado que la interpretación de las normas convencionales que regulan la figura del EP, concretamente, las relativas al EP en su modalidad de Agente dependiente, permite la negociación y conclusión de contratos de venta de mercancías pertenecientes a una empresa extranjera en un país, por la red de ventas de una filial local de dicha empresa extranjera, sin que los beneficios derivados de dichas ventas sean gravados en la misma medida en que lo serían si las ventas fueran realizadas por un distribuidor local, lo que ha motivado que las empresas sustituyan las filiales que funcionaban como un distribuidor local, por filiales comisionistas, que tiene como resultado un traslado de los beneficios fuera del país en el que se realizan las ventas, y esto, sin que se haya producido una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país<sup>114</sup>.

Asimismo, la OCDE establece en la Acción 7, estrategias similares que tratan de evitar la aplicación del art.5.5, como situaciones en las que los contratos que se negocian sustancialmente en un Estado, no se concluyan formalmente en dicho Estado debido a que están terminados o autorizadas en el extranjero.<sup>115</sup> Este sería el caso de las compañías de prestación de servicios de marketing como veremos a continuación.

Por lo tanto, OCDE llega a la conclusión de que hay que hacer cambios en la actual definición del concepto de EP con el fin de evitar este tipo de estrategias abusivas.

Veamos en primer lugar en qué consisten los dos modelos de negocio.

En el caso de los comisionistas (muy típicos en Estados Europeos en los que rige el sistema de Derecho civil), nos encontramos con una empresa, por ejemplo, RCO, que es la principal, residente en el Estado R (jurisdicción de baja tributación), que suscribe un contrato de comisión con SCO, que es un agente de ventas residente en el Estado S

---

114.OCDE, 2015, pág.13.

115.OCDE, 2015, pág.10.

(Estado de la fuente). SCO suscribe contratos con clientes en el Estado S, para la venta de bienes o mercancías pertenecientes a RCO (la titularidad de los bienes o mercancías es de la principal), pero no lo hace en nombre de RCO, sino en su propio nombre. RCO le pagará una comisión a SCO por los servicios prestados.

Los puntos clave del caso son los siguientes:

- SCO (agente de ventas) “concluye contratos” mediante representación indirecta.
- Los contratos que concluye SCO no son “en nombre de la empresa” (en nombre de RCO), sino en su propio nombre.
- La expresión “en nombre de la empresa”, significa vincular jurídicamente a la empresa.
- SCO no vincula legalmente a la empresa (Sentencias europeas *Zimmer y Dell*)
- SCO no constituye EP de Agente dependiente según la redacción actual del apartado 5 del art.5.

En el caso de las compañías de prestación de servicios de marketing nos encontramos con una empresa, por ejemplo, RCO, la empresa principal, residente en el Estado R (jurisdicción de baja tributación). RCO suscribe un contrato con SCO, residente en el Estado S. SCO es una compañía de prestación de servicios de marketing, que prestará a RCO servicios de marketing y servicios de apoyo de ventas en cuanto a los productos de RCO, con respecto a clientes en el Estado S. Cuando los clientes adquieren los productos suscriben el contrato directamente con RCO.

Los puntos clave del caso son los siguientes:

- SCO negocio con los clientes en el Estado S.
- SCO no suscribe contratos con los clientes. Los contratos se suscriben directamente con RCO.
- Puesto que no se suscriben contratos no existe un EP de Agente dependiente.

Veamos ahora los cambios del apartado 5 del art.5 propuestos por la Acción 7 del Plan BEPS y cómo afectarán a los dos modelos de negocio en los ejemplos expuestos.

Las cuestiones de la Acción 7 se han tratado en tres documentos<sup>116</sup>:

1. Borrador de Discusión Pública de 31 de octubre de 2014.
2. Nuevo Borrador de Discusión Pública de 15 de mayo de 2015.
3. Informe Final de octubre de 2015.

En el primer Borrador a Discusión Pública la OCDE planteó 4 alternativas de modificación del apartado 5 del art.5, con las correspondientes modificaciones en los Comentarios.<sup>117</sup>

En el segundo Borrador de Discusión Pública la OCDE optó por una de las 4 alternativas, aclarando la terminología presente en la nueva redacción propuesta.

En el Informe Final, mantuvo la idea del borrador anterior, sin embargo, con un cambio de lenguaje.

Veamos la redacción propuesta en el Informe Final y las correspondientes aclaraciones en los Comentarios.

La propuesta de redacción es la siguiente<sup>118</sup>:

“No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a las disposiciones del párrafo 6, cuando una persona actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y *al hacerlo, concluye contratos habitualmente, o desempeña habitualmente el papel principal que resulta en la conclusión de los contratos que son concluidos de forma rutinaria sin modificaciones materiales por parte de la empresa, y estos contratos son:*

*a) en nombre de la empresa, o*

---

<sup>116</sup>. Se pueden consultar todos los documentos aquí: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>

<sup>117</sup>. No entraré a discutir las distintas alternativas, sino que directamente presentare lo propuesto en el informe final.

<sup>118</sup>. OCDE, 2015, pág. 16.



- b) *para la transferencia de la propiedad, o para la concesión del derecho de uso, de bienes de propiedad de esa empresa o que la empresa tiene el derecho de utilizar, o*
- c) *para la prestación de servicios por esa empresa,*

se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.”

Sin lugar a dudas, los puntos clave de la nueva redacción son los siguientes:

- La expresión “*desempeña habitualmente el papel principal que resulta en la conclusión de los contratos que son concluidos de forma rutinaria sin modificaciones materiales por parte de la empresa*”.
- Los subpárrafos b) y c) de la redacción.

En el Informe Final se aclara que la expresión “*desempeñar habitualmente el papel principal que resulta en la conclusión de los contratos*”, se refiere a situaciones en las que la conclusión de un contrato es consecuencia directa de las acciones que la persona realiza en el Estado Contratante por cuenta de la empresa, a pesar de que el contrato no se concluyó en dicho Estado. La frase está asociada con las acciones de las personas que convencen a terceros a suscribir contratos con la empresa. Sería el caso de una persona que solicita y recibe (pero no finaliza formalmente), órdenes que se envían directamente a un almacén desde el cual las mercancías pertenecientes a la empresa son entregadas, aprobando rutinariamente la empresa dichas transacciones. No se aplica, sin embargo, cuando una persona simplemente promueve y comercializa productos o servicios de una empresa de una manera que no resulten directamente en la celebración de contratos.<sup>119</sup>

---

119.OCDE, 2015, pág. 19.

La OCDE ilustra la aplicación de lo anterior con dos ejemplos. Uno en el que se considera que no se desempeña el papel principal que resulta en la conclusión de contratos, y otro en el que sí.

El primer ejemplo es de unos representantes de una empresa farmacéutica que promueven activamente fármacos producidos por dicha empresa, poniéndose en contacto con los médicos que posteriormente prescriben estos fármacos. Según la OCDE la actividad de marketing no se traduce directamente en la celebración de contratos entre los médicos y la empresa farmacéutica de modo que no existirá un EP a pesar de que las ventas de estos fármacos pueden aumentar significativamente como resultado de que la actividad de marketing.<sup>120</sup>

En el siguiente ejemplo, sin embargo, el resultado es el contrario. Se trata de RCO, una empresa residente en Estado R, que distribuye diversos productos y presta diversos servicios por todo el mundo a través de sus páginas web. SCO, una empresa residente en el Estado S, es una subsidiaria totalmente participada por RCO. Los empleados de SCO envían correos electrónicos, hacen llamadas telefónicas y visitan grandes organizaciones a fin de convencerlas de comprar los productos o suscribir los servicios que ofrece RCO. La remuneración de los empleados de SCO depende parcialmente de los beneficios obtenidos de esos clientes, por lo que los empleados utilizan sus habilidades, para tratar de anticipar las necesidades de esos clientes y convencerles de que adquieran los productos y suscriban los servicios ofrecidos por RCO. Cuando uno de estos clientes es persuadido por un empleado de SCO para la compra de una cantidad determinada de bienes o servicios, el empleado le indica el precio que se pagará por la cantidad de bienes y servicios, le indica que el contrato tiene que ser concluido online con RCO antes de que los bienes o servicios pueden ser prestados por la empresa, y le explica las condiciones generales de los contratos de RCO, incluyendo la estructura de precio fijo utilizado por RCO, que el empleado no está autorizado a modificar. El cliente posteriormente concluye el contrato online sobre la cantidad discutida con el empleado de SCO y de acuerdo con la estructura de precios presentada por el mismo. Según la OCDE, en este ejemplo, los empleados desempeñan el papel principal que resulta en la conclusión de contratos entre los clientes y RCO, y dichos contratos son concluidos rutinariamente sin modificaciones materiales por parte de la empresa. El hecho de que los empleados de SCO no pueden

---

120. OCDE, 2015, pág. 19.

modificar las condiciones de los contratos no significa que la conclusión de los contratos no es el resultado directo de las actividades que se realizan en nombre de la empresa, para convencer a los clientes para aceptar las condiciones generales, que es el clave elemento que lleva a la conclusión de los contratos entre los clientes y RCO.<sup>121</sup>

Como se puede observar, la OCDE excluye de la figura de EP de Agente dependiente las empresas que desempeñan actividades de marketing, sin embargo, la línea entre cuándo una empresa desarrolla actividades de marketing, y cuándo va más allá de dicho marketing de modo que su actividad resulta directamente en la celebración de un contrato por parte de la empresa, es bastante difusa, por lo que habrá que analizar los hechos y circunstancias de cada caso.

El siguiente punto clave en la nueva redacción son las letras b) y c). Según la OCDE estos subpárrafos abordan los casos en que las personas concluyen contratos con terceros, actuando en representación de la empresa, pero sin vincular legalmente a la empresa, para la transferencia de la propiedad, o para la concesión del derecho de uso, de bienes de propiedad de esa empresa o que la empresa tiene el derecho de utilizar, o para la prestación de servicios por parte de la empresa. Un ejemplo típico sería los contratos que un "comisionista" concluiría con terceros, en representación de la empresa, pero al hacerlo, los concluiría en su propio nombre, por lo que no crearía derechos y obligaciones que son legalmente exigible entre la empresa extranjera y las terceras partes a pesar de que el resultado del acuerdo entre el comisionista y la empresa extranjera sería que la empresa extranjera transferiría directamente a estos terceros la propiedad o el uso de los bienes que posee o tiene el derecho de utilizar.<sup>122</sup>

Veamos ahora los efectos sobre los dos modelos de negocio que expusimos más arriba.

En el caso del agente de ventas SCO (comisionista de representación indirecta), que suscribía contratos con terceros en el Estado S, aunque no actúa en nombre de la empresa RCO, residente en el Estado R, y por lo tanto no vincula legalmente a dicha empresa, sí que suscribe contratos para la transferencia de bienes o mercancías propiedad

---

121. OCDE, 2015. Pág. 19 y 20

122. OCDE, 2015, pág. 20.

de RCO, por lo que entra dentro de la nueva redacción del concepto de EP de Agente dependiente.

En cuanto a la compañía de prestación de servicios de marketing SCO, que prestaba a RCO servicios de marketing y servicios de apoyo de ventas en cuanto a los productos de RCO, aunque no suscribe contratos con terceros, sí que desempeñaría el papel principal que resulta en la posterior conclusión de contratos entre RCO y los terceros clientes. En este caso, para que SCO no sea considerado EP de Agente dependiente debería restringirse a la actividad de marketing, a pesar de que no queda en absoluto claro en los Comentarios propuestos, las actividades precontractuales que podría realizar SCO, sin que se considere que va más allá, resultando dicha actividad en la posterior conclusión de contratos. En definitiva, teniendo en cuenta que la actividad de marketing consiste precisamente en convencer a terceros para la posterior celebración de contratos, la línea entre cuándo se considera una mera actividad de marketing, y cuándo la misma resulta en la posterior conclusión de contratos queda difusa.

## **5. EL AGENTE INDEPENDIENTE**

Como ya se ha dicho anteriormente, el agente independiente supone un límite a la modalidad de EP de Agente dependiente. Se establece en el apartado 6 literalmente lo siguiente:

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Los Comentarios establecen las siguientes aclaraciones:<sup>123</sup>

1. Las disposiciones del apartado 6 sólo serán aplicables a una persona y, por consiguiente, esta última no constituirá EP de la empresa por cuya cuenta actúe, si:
  - es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y

---

123. Párrafos 37, 38, 38.1 y 38.8 de los Comentarios del art.5

- actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.
2. En cuanto a la independencia jurídica un agente independiente es normalmente responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa que representa, sin que ello implique que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa. No se halla sometido a instrucciones precisas de la empresa en cuanto a la marcha del trabajo. El hecho de que la empresa confíe en las competencias y conocimientos específicos del agente es indicativo de la independencia de este.
  3. El agente será independiente económicamente si los actos que realiza se mantienen dentro de la esfera y campo ordinario de sus propias actividades. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. No obstante, este hecho no es determinante por sí solo. Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales. Para determinar si ciertas actividades entran o no en el campo normal de actuación del agente, se examinarán las realizadas habitualmente en el ámbito de su profesión, como corredor o agente de ventas, comisionista u otro agente independiente, y no las demás actividades comerciales que lleve a cabo.

Respecto al agente independiente la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, asimismo ha introducido importantísimas modificaciones al apartado 6 del art.5 del MC OCDE. Se propone la siguiente redacción:

- a) El apartado 5 no será de aplicación cuando la persona que actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante realice su actividad en el primer Estado como un agente independiente y actúa en el curso ordinario de ese negocio. Sin embargo, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas a la que está

estrechamente relacionado, esa persona no podrá ser considerada agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a cualquier empresa.

- b) A los efectos del presente artículo, una persona está estrechamente relacionada con una empresa, si, en base a todos los hechos y circunstancias relevantes, uno tiene el control sobre el otro o ambos están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente relacionada con una empresa, si posee, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de la participación en beneficios en la otra (o, en el caso de una empresa, más del 50 por ciento del voto agregado y valor de las acciones de la empresa o de la participación en capital en la empresa) o si otra persona posee directa o indirectamente más del 50 por ciento de la participación en los beneficios (o, en el caso de una empresa, más del 50 por ciento del voto agregado y valor de las acciones de la empresa o valor de las acciones de la empresa o de la participación en capital en la empresa) en la persona y la empresa.

El punto clave es actuar exclusiva o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas a la que los agentes están estrechamente relacionados.

En primer lugar, se establece de forma clara cuando una persona está estrechamente relacionada con una empresa, por ejemplo, si posee más del 50 por ciento del voto agregado o valor de las acciones de la empresa o de la participación en capital en la empresa.

En segundo lugar, la OCDE establece que una persona actuará exclusiva o casi exclusivamente para una empresa relacionada, si, por ejemplo, las ventas que un agente concluye para empresas que no están estrechamente relacionadas representan menos del 10 por ciento de todas las ventas que ese agente concluye respecto a todas las empresas.<sup>124</sup> Por tanto, se puede decir que, si el 90 por ciento o más de las ventas del agente son para empresas estrechamente relacionadas, ese agente no será una agente independiente.

---

<sup>124</sup> OCDE, 2015, pág. 26.

Sin embargo, el análisis no acaba aquí, y la OCDE nos dice que hay que tener en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades de la persona constituyen el ejercicio de una actividad como un agente independiente. Por lo tanto, hay que tener en cuenta, asimismo, si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa, o si está sometido a instrucciones por parte de la misma.<sup>125</sup>

## **6. ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TRAS LAS MODIFICACIONES EN LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS**

Como se ha dicho al comienzo del presente trabajo, el art.7 de MC OCDE establece que un Estado Contratante podrá someter a tributación las rentas de una empresa extranjera, siempre y cuando la empresa extranjera actúe en dicho Estado mediante un EP, y respecto de las rentas obtenidas en dicho Estado y que son atribuibles al EP.

La atribución de rentas a un EP tras las modificaciones hechas al concepto en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, ha sido una de las máximas preocupaciones en los distintos comentarios a los distintos borradores sometidos a discusión pública de la Acción 7, hasta el punto de que la propia OCDE se ha pronunciado sobre dicha cuestión diciendo que no serán necesarias modificaciones sustanciales a las normas vigentes sobre la atribución de beneficios, sin embargo, es necesario una guía adicional sobre la aplicación de dichas normas, tras los cambios realizados en la Acción 7. La OCDE tiene previsto elaborar la guía adicional sobre atribución de beneficios antes de finales de 2016, que es la fecha límite para la negociación del instrumento multilateral que ponga en práctica los resultados de la labor hecha sobre cuestiones de tratados en el Plan de Acción BEPS.<sup>126</sup>

Es una verdadera incógnita lo que considera la OCDE por modificaciones no sustanciales a las actuales normas sobre atribuciones de beneficios, por lo que habrá que esperar a que se presente la guía adicional sobre atribución de beneficios.

---

125. OCDE, 2015, págs. 24-25.

126. OCDE, 2015, pág. 45.

Lo cierto es que existen dudas sobre la atribución de beneficios a un EP de Agente dependiente, y más aún sobre los Agentes dependientes que se derivarían de comisionistas de representación indirecta tras las modificaciones en la Acción 7, si se asume que las funciones, activos y riesgos asumidos por los comisionistas están remuneradas adecuadamente, en base al principio de plena competencia establecido en el art.9 de MC OCDE, mediante la comisión pagada por parte de la empresa principal.

Una empresa en su conjunto, realiza funciones, es propietaria de activos y asume riesgos, sin embargo, no puede concluir contratos legalmente vinculantes consigo misma, a fin de atribuir esas funciones, activos y riesgos a una parte específica de la empresa. Sin embargo, para poder asignar los derechos impositivos en virtud del art.7, es necesario atribuir beneficios a una parte específica de la empresa, que es el EP, por lo que dicho EP debe ser tratado como si fuera una empresa separada e independiente, aunque eso constituya una ficción legal, puesto que el EP no tiene personalidad jurídica independiente de la empresa de la que forma parte.<sup>127</sup>

En el apartado 2 del art.7 se establece literalmente lo siguiente:

A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa

Por lo tanto, si el apartado 2 del art.7 del MC OCDE establece que el EP debe ser tratado como una empresa separada e independiente, las rentas de dicho EP deben atribuirse de acuerdo al principio de plena competencia del art.9 del MC OCDE.

---

127.DZIURDZ, 2014, pág. 135.



Por lo tanto, una vez que hemos visto que las rentas atribuibles al EP deben seguir el principio de plena competencia, la cuestión es qué rentas son atribuibles a dicho EP.

Existen dos enfoques:

Uno de los enfoques es el “single taxpayer” o “zero-sum”. Según este enfoque, la compensación pagada (comisión) al agente, que sigue el principio de plena competencia, extingue totalmente la renta atribuible al EP. Es decir, la comisión pagada por la principal al agente, renumera adecuadamente al agente (agente de ventas, por ejemplo), por las funciones realizadas, activos utilizados y los riesgos asumidos por el mismo en el Estado de la fuente. Por lo tanto, como no hay otras funciones realizadas, activos utilizados y los riesgos asumidos por el agente, no puede existir más renta atribuible a dicho agente.<sup>128</sup>

El otro enfoque es el “dual taxpayer”, enfoque utilizado por la OCDE (AOA, Enfoque Autorizado de la OCDE). Según este enfoque, la compensación pagada al agente (la comisión), no necesariamente se corresponde con la renta atribuible a dicho EP, puesto que, aunque la comisión pagada al agente dependiente se considera que recompensa adecuadamente el agente dependiente por las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos en el Estado de la fuente, puede haber otros activos y riesgos, como por ejemplo riesgos excesivos de inventario, o riesgo crediticio, que legalmente asume la empresa principal, y si esos activos y riesgos adicionales están directamente relacionados con funciones realizadas por el Agente dependiente en el Estado de la fuente, en nombre de la empresa principal, los mismos pueden ser atribuidos, junto con un elemento de renta, al Agente dependiente.<sup>129</sup>

En el Informe de 2010, sobre atribución de beneficios la OCDE, dice literalmente lo siguiente:

[...] ciertos riesgos, por ejemplo, los riesgos de inventario y de crédito en el caso de un contrato de agencia, no pertenecen al agente dependiente [...], sino a la empresa no residente que es la principal. Aunque se reconoce que los riesgos son asumidos legalmente por la empresa no residente, [...] bajo el enfoque “single taxpayer”, esos

---

128.DZIURDZ, 2014, págs. 136-137.

129.DZIURDZ, 2014, pág. 137.

riesgos nunca pueden ser atribuidos al Agente dependiente de la empresa no residente, mientras que Enfoque Autorizado de la OCDE podría atribuir esos riesgos al Agente dependiente a efectos fiscales si, y sólo si, el agente dependiente realiza las funciones humanas sustantivas relevantes para la asunción y / o posterior gestión de dichos riesgos.

Por lo tanto, en el Informe de 2012 sobre atribución de beneficios se establece claramente que los riesgos de inventario y de crédito en el caso de un contrato de agencia, solo se pueden atribuir al Agente dependiente, si el mismo realiza las funciones humanas sustantivas relevantes para la asunción y / o posterior gestión de dichos riesgos.

Veamos un caso. Se trataría de una empresa que decide externalizar funciones, y para ello suscribe un contrato de agencia para la venta de sus productos. Al agente de ventas se le encargará, asimismo, revisar la solvencia de los clientes y decidir por su cuenta, aunque teniendo en cuenta los parámetros generales sobre el riesgo crediticio definidas por la empresa principal, si un cliente tiene una calificación crediticia satisfactoria, y si vender o no al mismo. Los mandos intermedios de la empresa principal, no dan instrucciones detalladas sobre cómo se tiene que llevar a cabo el trabajo, por lo que raramente están presentes en el Estado de la fuente, sin embargo, supervisan y evalúan a fondo y de forma regular el resultado de la actividad del agente, el comportamiento de pago de los clientes y si el agente es capaz de satisfacer las altas expectativas de esos últimos. En el caso de que el resultado de la actividad por parte del agente de ventas no sea satisfactorio los mandos intermedios de la empresa analizan junto al agente las razones de dicho resultado, y finalmente dan instrucciones detalladas a fin de mejorarlo.<sup>130</sup>

En el presente caso, como el riesgo crediticio recae plenamente en la empresa principal, el agente de ventas no será recompensado por asunción de riesgo crediticio. Sin embargo, como ya se ha dicho, según la OCDE, si el agente realiza las funciones humanas sustantivas relevantes para la asunción y / o posterior gestión del riesgo, este riesgo se le podrá atribuir junto a un elemento de renta. La cuestión, por lo tanto, es si son los empleados del agente de ventas que desempeñan funciones día a día respecto a la asunción del riesgo, o los mandos intermedios, que supervisan y evalúan a fondo y de forma regular el resultado de la actividad del agente, el comportamiento de pago de los

---

130.DZIURDZ, 2014, págs. 163-164.

clientes, la capacidad del agente de satisfacer las altas expectativas de los clientes, y en caso de malos resultados dan instrucciones detalladas, los que realizan dichas funciones humanas sustantivas relevantes para la asunción del riesgo crediticio.

Generalmente, las grandes empresas suelen estar organizadas en base a tres niveles jerárquicos, que son, la alta dirección, gerencia intermedia (mandos intermedios), y la gerencia operacional (conocidos habitualmente como gerentes de primera línea) y sus subordinados. En la alta dirección suelen recaer las decisiones estratégicas, que tienen efectos a largo plazo, o decisiones sobre la política empresarial. En la gerencia intermedia suelen recaer las decisiones sobre la organización y táctica empresarial, que tiene efectos a medio plazo y, asimismo, realizan funciones de control y coordinación. Por último, en la gerencia operacional recae la toma de decisiones operativas, que tiene efectos a corto plazo. Según la OCDE, las funciones humanas sustantivas se suelen situar por debajo de la alta dirección, concretamente en los mandos intermedios.<sup>131</sup>

Por lo tanto, existen serias dudas sobre la posibilidad de atribución de rentas adicionales a los Agente dependientes, y aunque se puedan atribuir, esas rentas serían tan marginales, basándose en riesgos de inventario o riesgos crediticios, por lo que los propios costes administrativos de tener un EP podrían ser superiores que las rentas atribuibles a dicho EP, lo que afecta directamente a la inversión en el Estado de la fuente, y crea dudas sobre la efectividad de la Acción 7 del Plan BEPS.

## **7. CONCLUSIONES**

La forma de tributación difiere radicalmente dependiendo de la mediación o no de un EP por lo que figura del EP constituye sin lugar a dudas la figura más importante en el ámbito de la Fiscalidad Internacional. Debido a su trascendental importancia la figura del EP tiene que ser una figura clara que no cree la menor inseguridad jurídica, no solo para los contribuyentes a la hora de cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias, o a la hora de configurar sus estructuras empresariales, sino también para los propios asesores fiscales, pudiendo incurrir estos en responsabilidad, y para los propios

---

131. KAMPHIUS, 2008, pág. 306.

Estados a la hora de administrar la figura de EP en sus Convenios para evitar Doble Imposición, o al margen de los mismos en su normativa interna.

Como ha quedado expuesto, aunque la OCDE ha propuesto cambios a fin de aclarar el requisito de “a disposición de”, los criterios propuestos son tan ambiguos que están lejos de constituir una guía clara sobre cuándo un emplazamiento está y cuándo no a disposición de la empresa. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el borrador revisado para debate público de 19 de octubre de 2012, sobre “La Interpretación y Aplicación del art.5 del Modelo de Convenio de la OCDE”, no es un borrador final, sino que el trabajo sobre la modificación de los Comentarios ha quedado temporalmente suspendido debido a que estaba en marcha el Plan de Acción BEPS, por lo que hay que esperar para ver cómo prosigue el trabajo, y si se harán cambios respecto a dicho requisito en el futuro Informe Final.

Asimismo, la OCDE no ha querido dar un paso adelante a fin establecer un criterio solido sobre el grado de permanencia necesario para la existencia de un EP. A pesar de que se ha aclarado mediante un ejemplo en los Comentarios una de las excepciones que es la de las actividades recurrentes, la OCDE sigue sin establecer un período claro de referencia y un mínimo de presencia en el Estado de la fuente, lo que como se ha expuesto, crea serios problemas prácticos.

Respecto a la cláusula antiabuso PPT, aunque parece una medida adecuada para luchar contra el fraccionamiento abusivo de contratos a fin de escaparse de la figura de EP mediante la limitación del apartado 3 del art.5 del MC OCDE, lo cierto es que la misma es bastante ambigua, y existen serias dudas respecto a su eficacia debido a la incompatibilidad de la misma con la jurisprudencia del TJUE. Como se ha expuesto en el trabajo, la Comisión Europea ha hecho una enmienda a la redacción de la Cláusula PPT, a fin de proteger las actividades económicas efectivas, lo que neutraliza la efectividad de la cláusula antiabuso en el caso de que exista una actividad económica real.

En cuanto a las modificaciones a fin de abordar los modelos de negocio de las multinacionales plenamente sumergidos en la economía digital, la OCDE no se ha planteado introducir un nuevo nexo que es el de la presencia digital significativa a fin de superar el actual anacronismo del lugar fijo de negocios, sino que ha optado por modificaciones a las actividades de excepción específica del apartado 4 del art.5 del MC

OCDE, por lo que resulta evidente que no se está replanteando la figura del EP a fin de adecuarlo a la nueva realidad económica, sino lo que se está haciendo es un mero parcheo que. A pesar de que la OCDE prevé unos ejemplos bastante útiles, como se ha expuesto existen serias dudas que se derivan de la poca claridad del requisito “a disposición de”. Asimismo, debido al enfoque más funcional o incluso económico que se da al EP, será necesario en el futuro realizar un análisis funcional mucho más detallado de las funciones llevadas a cabo, de los activos requeridos y, asimismo, de las “significant people functions” (funciones humanas sustantivas), a fin de identificar los elementos significativos y esenciales de la actividad llevada a cabo, que contribuyen a la obtención de renta, a fin de atribuir dicha renta al EP.

Por último, como ha quedado expuesto, a pesar de todo el trabajo hecho por la OCDE en la Acción 7, quedan serias dudas sobre la posterior atribución de beneficios a los Agentes dependientes que se derivan de comisionistas de representación indirecta y estructuras similares. Por lo tanto, hay que esperar para ver cómo aborda el tema la OCDE en la guía adicional que pretende presentar antes de finales del 2016. Sin embargo, la renta atribuible en estas situaciones sería tan marginal, derivada de riesgos de inventarios y riesgos crediticos, que los propios costes administrativos podría ser superiores a la renta atribuible al EP, lo que sin duda tendría un efecto negativo en la inversión en el Estado de la fuente.

## **Bibliografía**

- BRAUNER, Y. (21 de Junio de IBFD 2015). OECD – "Commentary on Article 5 of the OECD Model".
- DZIURDZ, K. (June de 2014). Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9? (P. Pistone, Ed.) *IBDF World Tax Journal*, Volume 6(Issue 2).
- EUROPEAN COMMISSION. (2016 ). *Commission recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse*.
- FALCÓN Y TELLA, R., & PULIDO GUERRA, E. (2010). *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons.
- KAMPHIUS, E. (2008). "Significant People Functions and Functional Ownership: The new Motto in Transfer Pricing". *TMTPR*.
- LANG, M. (IBFD 2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2 ed.). Online Books IBFD.
- LÓPEZ RIVAS, S. (2012). *Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes*. Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Financiera celebrado en la Escuela de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012. Cuadernos de Formación: Instituto de Estudios Fiscales.
- OCDE. (22 de julio de 2010 julio 22). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. VERSIÓN ABREVIADA*. Obtenido de [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page1)
- OCDE. (2011). *OECD Model Tax Convention: Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OCDE Model Tax Convention*.
- OCDE. (2012). *OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the Interpretation and Application of Article 5 (permanent establishment). 19 October 2012 to 31 January 2013*. Obtenido de <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>
- OCDE. (2015). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*.
- OCDE. (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 2015 Final Report*.
- PERDELWITZ, A. (2013). Taxation of Business Profits in the 21st Century, Selected Issues under Tax Treaties – Essays in commemoration of IBFD's 75th, Chapter 2: A Certain Degree of Permanence – Between Temporary and. (C. Gutiérrez, & A. Perdelwitz, Edits.)
- PETRUZZI, R., & GREINECKER, H. (2012). "The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case".
- REIMER, E., & RUST, A. (Edits.). (2015). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Fourth Edition ed., Vol. VOLUME I). Kluwer Law International.

- VEGA BORREGO, F. (2002). Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición. Madrid: Tesis Universidad Autónoma de Madrid.
- VREESWIJK, J., & AI-LEEN, T. (2016). The impact of BEPS Action 7 on operating models. *BEPS Is Broader Than Tax: Practical Business Implications of BEPS, International Tax Review, Published in association with EY*(Tax reference library 105), 17-22.
- ZUNIC KOVACEVIC, N., & GADZO, S. (2015 April 22-24). "Propoosals for reform of the Agency Permanent Establishment concept: examination of BEPS Action 7". DRAFT VERSION (24.4.2015) OF THE PAPER, prepared for the 10th Internation Scientific Conference, Economic Integrations, Competition and Cooperation, Opatija-Croatia.

### **Jurisprudencia**

- Caso Cadbury Schweppes, Asunto C-196/04 (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Gran Sala) 10 de Septiembre de 2006).
- Caso Dell (España), 00/2107/2007 (Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) 15 de Marzo de 2012).
- Caso Roche, Roj:STS 201/2012 (Tribunal Supremo 12 de Enero de 2012).
- The Queen v. William A. Dudley, 2000 DTC 6169 (The Federal Court of Appeal (CANADA) 2000).
- Zimmer Ltd, Revenue de Jurisprudence Fiscale (RJF) 6/10 No. 568 (Supreme Administrative Court 31 de March de 2010).